

RÜCKLAGEN, RÜCKSTELLUNGEN, ABGRENZUNGSPOSTEN
UND WERTBERICHTIGUNGEN
IM ALLGEMEINEN HANDELSRECHT UND IM ERTRAGSTEUERRECHT
UNTER DEM EINFLUSS DES AKTIENGESETZES 1965

von

WOLFGANG FÖRSTER

1968

RÜCKLAGEN, RÜCKSTELLUNGEN, ABGRENZUNGSPOSTEN
UND WERTBERICHTIGUNGEN
IM ALLGEMEINEN HANDELSRECHT UND IM ERTRAGSTEUERRECHT
UNTER DEM EINFLUSS DES AKTIENGESETZES 1965

Dissertation,

vorgelegt der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechtswissenschaft (Dr.jur.)

von

WOLFGANG FÖRSTER
aus Bingen/Rhein

1968

Referent: Professor Dr. A. Grass

Korreferent: Professor Dr. K. Schwantag

Tag der mündl. Prüfung: 8. Juli 1968



Gesamtherstellung:

Ditters Bürodienst Mainz Steingasse 19

Einleitung	1
------------	---

Erster Teil

1. Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	3
2. Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	5
3. Die Organisation der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	10
4. Die Durchführung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	15
5. Die Ergebnisse der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	17

FÜR SYLVIA

Zweiter Teil

1. Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	19
2. Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	21
3. Die Organisation der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	26
4. Die Durchführung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	31
5. Die Ergebnisse der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	33
6. Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	35
7. Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	37
8. Die Organisation der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	42
9. Die Durchführung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	47
10. Die Ergebnisse der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	49
11. Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	51
12. Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	53
13. Die Organisation der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	58
14. Die Durchführung der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	63
15. Die Ergebnisse der Wirtschaftsprüfung im öffentlichen Leben	65

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Einleitung	1
Erster Hauptteil:	
Begriff, Arten und Aufgaben der Rücklagen, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Wertberichtigungen im Handels- und Ertragsteuerrecht	3
A. Rücklagen	3
B. Rückstellungen	8
C. Abgrenzungsposten	12
D. Wertberichtigungen	16
Zweiter Hauptteil:	
Die gesetzliche Regelung der Rücklagen, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Wertberichtigungen im Handels- und Ertragsteuerrecht nach Literatur und Rechtsprechung	19
Exkurs: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	19
A. Rücklagen	20
I. Die Bildung der offenen Rücklagen	20
1. Gesetzliche und freie Rücklagen	21
2. Die steuerfreien Rücklagen	23
a) Die Rücklage für Ersatzbeschaffung	23
b) Die Rücklage nach § 6b EStG	26
c) Die Rücklage für Preissteigerung	28
d) Die Rücklage für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern	29
e) Die Rücklage aus Zuschüssen der öffentlichen Hand	30
II. Die Bildung der stillen Rücklagen	30
1. Die Unterbewertung von Aktiven	31

	Seite
a) Die Bewertung des Anlagevermögens	31
aa) Allgemeine Regelung	32
bb) Immaterielle Anlagewerte, insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert	37
b) Die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung auf Anlagewerte	39
aa) Allgemeine Regelung	39
bb) Immaterielle Anlagewerte, insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert	42
c) Die Bewertung des Umlaufvermögens	43
2. Die Überbewertung von Passiven	47
B. Rückstellungen	47
I. Die Bildung der Rückstellungen	47
1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	48
2. Rückstellungen für drohende Verluste	50
3. Rückstellungen für Instandhaltung oder Abraumbeseiti- gung (wegen selbständig bewertungsfähiger Betriebs- lasten)	53
4. Sonstige Rückstellungszwecke	55
II. Die Bewertung der Rückstellungen	56
III. Passivierungszwang oder Passivierungswahlrecht	61
IV. Die Nachholung der Rückstellungen	64
V. Die Auflösung der Rückstellungen	65
C. Abgrenzungsposten	66
I. Die Bildung der Abgrenzungsposten	66
1. Die transitorischen Posten	66
2. Die antizipativen Posten	67

	Seite
II. Bilanzierungszwang, Bilanzierungswahlrecht, Bilanzierungsverbot	68
1. Die aktive Rechnungsabgrenzung	68
2. Die passive Rechnungsabgrenzung	71
D. Wertberichtigungen	73
 Dritter Hauptteil:	
Der Einfluß des Aktiengesetzes 1965 auf die Rücklagen, Rück- stellungen, Abgrenzungsposten und Wertberichtigungen im allge- meinen Handelsrecht und im Ertragsteuerrecht	75
A. Die Bedeutung der §§ 38 Abs.1 HGB, 41 Abs.1 GmbHG, 33 b Abs.1 GenG, 149 Abs.1 AktG, 5 EStG	77
B. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	81
I. Die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	81
II. Die Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	89
C. Die wichtigsten neuen Bestimmungen des Aktiengesetzes 1965 und die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	101
I. Die neuen Wertansätze und die Bildung der stillen Rücklagen	101
1. Kurzer Überblick über die wichtigsten neuen Wert- ansätze	101
2. Die Bildung der stillen Rücklagen	103
a) Kritik der stillen Rücklagen	103
b) Die stillen Rücklagen und der Grundsatz der Wahrhaftigkeit und Willkürfreiheit	108
3. Das Fixwertprinzip des neuen Aktiengesetzes	111
4. Die Bilanzierung der Herstellungskosten	113
5. Die Bewertung des Vorratsvermögens nach § 155 Abs.1 S.3 AktG	120

6. Das Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene und originäre immaterielle Anlagewerte, insbesondere für den Firmen- oder Geschäftswert	129
a) Die Rechtsprechung des RFH und des BFH zu den immateriellen Wirtschaftsgütern	130
aa) Wichtige Entscheidungen im Überblick ...	131
bb) Die Begründung der Entscheidungen	133
b) Das Aktivierungsverbot des § 153 Abs. 3 AktG und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	136
aa) Der Grundsatz der Vorsicht	136
bb) Das Realisationsprinzip	140
c) Die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung auf die immateriellen Anlagewerte, insbesondere auf den Geschäfts- oder Firmenwert	143
aa) Kritik an der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes durch den RFH und BFH	143
bb) Die sogenannten geschäftswertähnlichen immateriellen Wirtschaftsgüter	149
II. Die Bildung von Rückstellungen und Wertberichtigungen ..	150
III. Die Beschränkung auf die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne	154
1. Die Rechtsprechung des BFH	154
2. Die Stellungnahme der Literatur	155
3. Die Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung	158
4. Der Begriff "Wirtschaftsgut"	161
Schluß	164

LITERATUR

- Adler-Düring-Schmalz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. 3. Aufl., Stuttgart 1957.
- Adler, H. - Forster, K. - H.: Die Verneinung der Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen durch den Bundesgerichtshof. AG 1961, S. 301-309.
- Albach, H.: Rechnungslegung im neuen Aktienrecht. NB 1966, S. 178-192.
- Albach, H.: Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1966, S. 377-382.
- Albach, H.: Wirtschaftlichkeitsrechnung bei unsicheren Erwartungen. Köln und Opladen 1959.
- Alewell, K.: Die Handels- und Steuerbilanz als Kräftespeicher der Unternehmung. DB 1966, S. 793-794.
- Alewell, K.: Die Bilanzierung von Werbeinvestitionen. ZfB 1964, S. 516-530.
- Anderson, V.: Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte. Heidelberg 1965.
- Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Verbandes der Chemischen Industrie e. V., Frankfurt a. M.: Gliederungsvorschriften der Jahresbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bewertungsvorschriften im Aktiengesetz 1965, ZfB 1966, 2. Ergänzungsheft, September 1966.
- Auler: Die Bildung und Auflösung von Rückstellungen. WP 1952, S. 169-172.
- Auler, W.: Rückstellungen. Die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit und die Art ihrer Verrechnung in Handels-, Steuerbilanz und kurzfristiger Ergebnisrechnung. Hann. Münden 1953.
- Baier, W. - Fähnrich, H.: Die steuerliche Betriebsprüfung. 2. Aufl., Stuttgart 1963.
- Ballerstedt, K.: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften. Tübingen 1949.
- Bandasch, G.: Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Neuwied, Berlin, Darmstadt 1960.
- Bansbach, M. - Vöhringer, F.: Der Eiserne Bestand und seine Bewertung. BB 1951, S. 91-95.
- Bartholomeyczik, H.: Die Kunst der Gesetzesauslegung. 3. Aufl. Frankfurt a. M. 1965.

- Baumbach-Hueck: GmbH-Gesetz. 12. Aufl., München und Berlin 1966.
- Baumbach-Hueck: Aktiengesetz. 12. Aufl., München und Berlin 1965;
13. Aufl., München 1968.
- Baumbach-Duden: Handelsgesetzbuch. 17. Aufl., München und Berlin 1966.
- Beckes, W.: Die Abschreibung des Geschäftswerts gewerblicher Unternehmen.
FR 1960, S. 469-473.
- Binder, O.: Die steuerliche Behandlung betrieblicher Forschungs- und Entwicklungskosten. BB 1956, S. 537-540.
- Binder, O.: Der Eiserne Bestand in der Praxis. BB 1950, S. 909-913.
- Birkholz, H.: Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht.
BB 1966, S. 709-716.
- Birkholz, H.: Rechnungsabgrenzung im Steuerrecht. BB 1967, S. 1037-1038.
- Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz. Bd. I, 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1964. 8. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1959.
- Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftssteuergesetz.
4. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1965.
- Börnstein-Gérard-Kolbeck-Mönter-Teske: Einkommensteuer-Kommentar.
2. Aufl., Berlin 1966. Zitiert: Börnstein.
- Börnstein-Gérard-Kolbeck-Mönter-Teske: Die Einkommensteuer.
NWB, Steuerrecht, Fach 3b, S. 1099-1324. Zitiert: Börnstein, NWB.
- Bouffier, W.: Bewertung, Grundprinzipien der . . . HdB, Bd. I, 3. Aufl.,
Stuttgart 1956, Sp. 1068-1072.
- Bouffier, W.: Bewertung, handels- und steuerrechtliche. HdB, Bd. I,
3. Aufl., Stuttgart 1956, Sp. 1072-1083.
- Brönner, H.: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht.
6. Aufl., Stuttgart 1960.
- Brumund, H.: Übertragung stiller Reserven-Theorie und Praxis-.
DStR 1966, S. 599-602, 623-627.
- Bubenzler, F.: Ordnungsmäßige Buchführung. StbJb. 1954/55, S. 129-151.
- Buchwald: Zur Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.
BB 1952, S. 1014-1016.
- Bühler: Der Aktionär und die Steuer-Bilanz meiner Gesellschaft.
AG 1956, Nr. 1, S. 1-3.
- Bühler, O.: Steuerrecht, Bd. 1, Allgemeines Steuerrecht.
2. Aufl., Wiesbaden 1953.
- Bühler-Paulick: Einkommensteuer Körperschaftsteuer. München und Berlin,
Stand: August 1966.
- Bühler-Scherpf: Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M.
1957.

- Burschberg, H. J.: Der Geschäftswert. DB 1966, S. 280-283.
- Büschgen, H. E.: Betriebswirtschaftliche Aspekte des § 6b des Einkommensteuergesetzes für die Industrieunternehmung.
BFuP 1966, S. 277-290, 341-353.
- Busse von Colbe, W.: Rücklagen, stille. HdB, III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4722-4730.
- Bußmann, K. - F.: Abgrenzungsposten. HdB, Bd. I, 3. Aufl., Stuttgart 1956, Sp. 11-16.
- Danz; Laienverstand und Rechtsprechung. IherJb 38, S. 373-500.
- Diederich, H.: Bewertung von Forderungen in der Steuerbilanz.
FR 1955, S. 157-163.
- Dietzen, N.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für stille Reserven.
Leipzig 1937.
- Döllerer, G.: Die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum Bilanzrecht in handelsrechtlicher Sicht. BB 1964, S. 95-99.
- Döllerer, G.: Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz. BB 1966, S. 629-633.
- Döllerer, G.: Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts.
BB 1966, S. 1405-1409.
- Döllerer, G.: Die Bedeutung des Begriffes "Wirtschaftsgut" bei der aktiven Rechnungsabgrenzung. BB 1965, S. 326-329.
- Döllerer, G.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung. BB 1959, S. 1217-1221.
- Döllerer, G.: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht. BB 1965, S. 1405-1417.
- Döllerer, G.: Steuerliche Bemerkungen zum neuen Aktienrecht.
BB 1967, S. 1261-1263.
- Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch. 1. Bd., 3. Aufl., Mannheim-Berlin-Leipzig 1930.
- Eckhardt, W.: Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.
BB 1960, S. 1213-1216.
- Eder, K.: Bewertung, Wertberichtigung, Rückstellung und Rechnungsabgrenzung im neuen Aktiengesetz. GmbH-Rdsch 1966, S. 215-216.
- Eder, K.: Die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften und die GmbH.
GmbH-Rdsch 1966, S. 161-162.
- Elmendorff, W.: Aufgaben und Bedeutung der Fachausschüsse und der Fachgutachten. WPg 1948, S. 25-27.
- Engisch, K.: Einführung in das juristische Denken. 3. Aufl., Stuttgart 1964.

- Enneccerus-Nipperdey: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts.
1. Halbb., 15. Aufl., Tübingen 1959.
- Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst
Denkschrift in der Fassung der dem Reichstag gemachten Vorlage.
Berlin 1897.
- Entwurf eines Handelsgesetzbuchs mit Ausschluß des Seehandelsrechts nebst
Denkschrift. Berlin 1896.
- Erhard, F.: Zur Frage der steuerlichen Aktivierung von betrieblichen Versuchs-
und Entwicklungskosten. BB 1955, S. 990-992.
- Escher, H.: Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das
Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz.
2. Aufl., Düsseldorf 1962.
- Eßer, J.: Gliederungsvorschriften, Bewertung, Gewinnverwendung und
Pflichtangaben nach dem Aktiengesetz 1965. AG 1965, S. 310-319.
- Everding, K. F.: Zum Begriff des Wirtschaftsguts und zur Rechnungsabgrenzung.
StW 1959, Sp. 169-180.
- Faißt, L.: Die Begrenzung und Prüfung bilanzpolitischer stiller Rücklagen
nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes. WPg 1961,
S. 549-554.
- Fasold, R. W.: Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965
für das Bilanzsteuerrecht. DB 1966, S. 1286-1288.
- Fasold, R. W.: Aktuelle Probleme des Konzernsteuerrechtes, NB 1967,
Heft 4, S. 19-27.
- Fasold, R. W.: Aktuelle Probleme der Rechnungslegung im Konzern.
NB 1967, Heft 4, S. 28-35.
- Fasold, R. W.: Die Bewertungs- und Bilanzierungsbestimmungen des neuen
Aktiengesetzes und das Steuerrecht. StbJb. 1966/67, S. 407-449.
- Fettel: Die stillen Reserven und ihre praktische Bedeutung.
BFuP 1949, S. 731-737.
- Fettel, J.: Die Grundsätze ordentlicher Buchführung (und Bilanzierung).
WT 1959, S. 125-126.
- Feuerbaum, E.: Die Konzeption der dynamischen Bilanz aus heutiger Sicht.
DB 1966, S. 1697-1704.
- Feuerbaum, E.: Grenzen der dynamischen Bilanzauffassung. BB 1965,
S. 135-138.
- Feuerbaum, E.: Nominelle und substantielle Kapitalerhaltung in Handels-
und Steuerrecht. DB 1966, S. 509-514; BB 1966, S. 133-137.
- Flume, W.: Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und
Steuerbilanz. DB 1958, S. 1045-1054.

- Forster, K. -H.: Bewertungstätigkeit und Rechnungslegung nach dem AktG 1965. WPg 1966, S.555-559.
- Forster, K. -H.: Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz 1965. WPg 1965, S.585-606.
- Forster, K. -H. - Weirich: Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs.1 Satz 3 AktG 1965, WPg 1966, S.481-494.
- Forsthooff, E.: Lehrbuch des Verwaltungsrechts. 1. Bd., 9. Aufl., München und Berlin 1966.
- Frank, D.: Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung. BB 1967, S.177-181.
- Frey, G.: Pensionsrückstellungen - ja oder nein? DB 1963, S.349-351.
- Friedrich, W.: Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot? BB 1958, S.921-924.
- Gadow von, W. - Heinichen, E.: Aktiengesetz, Großkommentar. Bd. I, 2. Aufl., Berlin 1961.
- Gäfgen, G.: Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung. Tübingen 1963.
- Gercke: Unterschiedsmerkmale zwischen Rückstellungen, Rücklagen, Wertberichtigungen und Rechnungsabgrenzungen. DStZ 1953, S.374-375.
- Gerstner, P.: Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz. 5. Aufl., Leipzig und Berlin 1931.
- Gerstner, P.: Bilanz-Analyse. 11. Aufl., Berlin 1944.
- Gessler, E.: Das neue Aktienrecht. BB 1965, S.677-683.
- Gessler, E.: Vollendete oder nur begonnene Aktienrechtsreform? AG 1965, S.343-348.
- Gessler, E.: Aktuelle gesellschaftsrechtliche Probleme. DB 1966, S.215-221.
- Gessler, E.: Rechnungslegung im neuen Aktienrecht. NB 1966, S.193-197.
- Gierke, von, J.: Handelsrecht und Schiffahrtsrecht. 8. Aufl., Berlin 1958.
- Glade, A.: Die Berücksichtigung späterer Erkenntnisse beim Ansatz von Rückstellungen. FR 1965, S.319-321.
- Glade, A.: Die Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze in der Steuerbilanz. StbJb. 1966/67, S.375-406.
- Gnam, A.: Zum Begriff des Rechnungsabgrenzungspostens. FR 1954, S.245-248.
- Gnam, A.: Bilanzrecht, dynamische Bilanztheorie und steuerliche Praxis. StBpr 1961, S.161-164.
- Gnam, A.: Zum Begriff der Rückstellung, FR 1954, S.347-352.

- Godin von Wilhelmi: Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. 2. Aufl., Berlin 1950; 3. Aufl., Berlin 1967, Bd. I.
- Görbing: Steuervergünstigungen für private Entwicklungshilfe. BB 1964, S. 169-171.
- Goerdeler, R.: Der Übergang zur Rechnungslegung nach neuem Aktienrecht. WPg 1967, S. 1-13.
- Goerdeler, R.: Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers. WPg 1966, S. 113-126.
- Göppl, H.: Die Gestaltung der Rechnungslegung von Aktiengesellschaften unter Berücksichtigung der neueren bilanztheoretischen Diskussionen. WPg 1967, S. 565-574.
- Görres, P.: Zur Anwendbarkeit des Lifo-Verfahrens nach dem neuen Aktiengesetz. BB 1966, S. 264-265.
- Götze, H.: Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzgegenstände im Rahmen des Referentenentwurfs eines Aktiengesetzes. WPg 1959, S. 301-304.
- Götze, H.: Grundsätze der Bilanzierung. 3. Aufl., Berlin 1952.
- Goldschmit, F.: Das neue Aktienrecht. München 1932.
- Greiffenhagen, H.: Zur Diskussion über die steuerlichen Auswirkungen der Aktienrechtsreform. FR 1966, S. 476-481.
- Greiffenhagen, H.: Steuerliche Auswirkungen der Aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften. FR 1965, S. 541-546.
- Greiffenhagen, H.: Zur Bedeutung aktienrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Unternehmungen außerhalb der Aktiengesellschaft. WPg 1966, S. 141-148.
- Greiffenhagen, H.: Das Aktivierungsverbot für eigengebildete immaterielle Anlagewerte nach § 153 Abs. 3 Aktiengesetz 1965 und die Steuerbilanz. FR 1967, S. 332-336.
- Gronenborn, J.: Unbewußte Fehler und ordnungsmäßige Buchführung. DB 1951, S. 845-846.
- Gronenborn, J.: Bilanzhinweise zu § 6 b EStG. StbJb. 1965/66, S. 331-351.
- Grund, W.: Finanz- und steuerpolitischer Ausblick auf die neue Legislaturperiode; zugleich ein Beitrag zum gegenwärtigen Stand der Finanzreformerarbeiten. DStZ 1966, S. 2-10.
- Grund, W.: Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen. StbJb. 1966/67, S. 19-73.

- Gruß, H.: Zur Minderbewertung des Umlaufvermögens in der Handels- und Steuerbilanz, besonders der Aktiengesellschaft. StW 1966, Sp. 401-408.
- Gutbrod, K.: Auswirkungen der Aktienrechtsreform auf das Recht der GmbH. GmbH-Rdsch 1966, S. 80-91.
- Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. 1. Bd., 13. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1967.
- Gutenberg, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden 1958.
- Haas, R.: Recht und Rechnungswesen, Teil 1, Wien 1948.
- Hachenburg, M.: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. 2. Bd., 6. Aufl., Berlin 1959.
- Hämmerle, H.: Handelsrecht. Bd. II, Graz-Wien-Köln 1959/60.
- Hagest, K.: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. WPg 1949, S. 450-454.
- Hahn, D.: Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung. NB 1964, S. 221-223; 1965, S. 8-13.
- Harrer, H.: Zur Frage der Ermittlung von Zinsverlusten auf Außenstände. WPg 1954, S. 466-467.
- Hartmann, B.: Rückstellungen. HdB, Bd. III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4730-4738.
- Hartmann, B.: Rücklagen, offene. HdB, Bd. III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4707-4712.
- Hartmann-Böttcher-Grass: Großkommentar zur Einkommensteuer. Stuttgart, Stand: März 1967.
- Hasenack, W.: Buchführung und Abschluß. Bd. 1, 5. Aufl., Essen 1964.
- Hasenack, W.: Die betriebswirtschaftliche Unhaltbarkeit des Verbots, den translativen Firmenwert in der Steuerbilanz regelmäßig abzuschreiben. BPuP 1958, S. 297-304.
- Hast, K.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände. 2. Aufl., Leipzig 1935.
- Hauck, J.: Fragen der aktiven Rechnungsabgrenzung. StbJb. 1960/61, S. 265-278.
- Haver: Der unzerstörbare Geschäftswert in der Steuerbilanz. BB 1965, S. 297-300.
- Havermann, H.: Zur Passivierung von Pensionsverpflichtungen. DB 1961, S. 985-988.
- Hax, K.: Die Behandlung von offenen und stillen Reserven, Bericht vom Standpunkt der Bilanztechnik. Probleme des Rechnungswesens in internationaler Betrachtung, Düsseldorf 1957, S. 119-129.

- Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957.
- Hax, K.: Die allgemeinwirtschaftliche Bedeutung von Rechnungslegungsvorschriften und Statistik. 50 Jahre materielle Versicherungsaufsicht.
Hrsg.: Walter Rohrbeck, Bd. 1, S. 269-283.
- Hax, K.: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft.
Rezension zu Adler-Düring-Schmaltz. ZfHf 1958, S. 178-181.
- Heinen, E.: Handelsbilanzen. Wiesbaden 1962.
- Heißmann, E.: Zur Passivierung von Ruhegeldverpflichtungen.
BB 1961, S. 510-513.
- Heißmann, E.: Pflichtausweis der Ruhegeldverpflichtungen?
DB 1963, S. 737-739.
- Henzel, F.: Vollkostenrechnung mit gesonderten Fixkostenbeiträgen.
ZfB 1967, S. 485-502.
- Hermstädt, H.: Die Problematik des Firmen- oder Geschäftswertes im Steuerrecht, insbesondere die Auslegung des § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG
FR 1966, S. 256-261.
- Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer. II, 11. Aufl., Köln-Marienburg, Stand: April 1967.
- Hertel, G.: Wie der Rechnungshof die Staatsfinanzen kontrolliert.
FAZ v. 25.1.1961, Nr. 21, S. 11.
- Hertlein, A.: Buchhaltung und Gesetzgebung. HdB, Bd. I, 2. Aufl.,
Stuttgart 1938, Sp. 1155-1168.
- Heubeck, G.: Der Ausweis von Pensionsverpflichtungen nach dem Aktiengesetz 1965. DB 1966, S. 629-632.
- Heubeck, G.: Zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 27. 2. 1961, BB 1961, S. 513-514.
- Heymann-Kötter: Handelsgesetzbuch. 20. Aufl., Berlin 1950.
- Hirsch, E. E.: Zu einer Methodenlehre der Rechtswissenschaft.
JZ 1962, S. 329-334.
- Hirte, E.: Zum Ausweis von Rücklagen nach § 6 b EStG im aktienrechtlichen Jahresabschluß. DB 1965, S. 1673-1674.
- Hörstmann, F.: Die Sonderstellung des Geschäftswerts im Steuerrecht.
StbJb. 1962/63, S. 147-178.
- Hoffmann: Die Dynamische Bilanz im Steuerrecht. StbJb. 1954/55, S. 19-43.
- Hoffmann, F.: Die entgeltlich erworbenen Rechte aus schwebenden Verträgen und der Geschäftswert. NB 1959, S. 29-30.
- Hoffmann, F.: Der Rückstellungsbegriff der Steuerbilanz in der Rechtsprechung des Obersten Finanzgerichts. NB 1951, S. 1-2.
- Hornef, H.: Bilanzpolitische Überlegungen beim Übergang auf das neue Aktiengesetz. BB 1966, S. 505-512.

- Hübner, G.: Rechnungsabgrenzung. FR 1963, S.267-268.
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung. Düsseldorf 1956.
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Untergrenze der Herstellungskosten. Stellungnahme NA 4/1966, WPg 1966, S.329.
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Zur Rechnungslegung im Konzern. Stellungnahme NA 2/1967, WPg 1967, S.488-490.
- Illetschko, L. L.: Management und Betriebswirtschaft. Wien 1955.
- Illetschko, L. L.: Die Behandlung von offenen und stillen Reserven. Probleme des Rechnungswesens in internationaler Betrachtung. Düsseldorf 1957, S.113-119.
- Jähne, F.: Niederstwertprinzip, Mindestbewertung und Teilbewertung in der steuerlichen Gewinnermittlungsbilanz. DStZ 1949, S.98-101.
- Jakob, J.: Die Rechnungsabgrenzungsposten nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. WPg 1959, S.304-306.
- Jellinek, W.: Verwaltungsrecht. 3. Aufl., Offenburg 1948.
- Jesch, D.: Gesetz und Verwaltung. Tübingen 1961.
- Käfer, K.: Die Jahresbilanz der Unternehmung als Zukunftsrechnung. Die Unternehmung 1960, S.1-19.
- Kalveram, W.: Rechtfertigung und Grenzen der stillen Reserven. ZfB 1950, S.345-357.
- Kalveram, W.: Die kaufmännische Buchhaltung. Die Handelshochschule, Die Wirtschaftshochschule, Bd.1, Wiesbaden 1949.
- Kamnitzer, B.: Das Handelsgesetzbuch. 4. Aufl., Köln-Berlin 1956.
- Karoli, R.: Die formellen Erfordernisse ordnungsmäßiger Buchführung nach Handels- und Steuerrecht. ZfHf 1932, S.617-638.
- Karoli, R.: Die stillen Reserven nach der Aktienrechtsreform in der Prüfungspraxis. WPg 1964, S.513-516.
- Kiehl, F.: Überlegungen zwischen Bilanzstichtag und Tag der Bilanz-Erstellung. StBg 1966, S.57-60.
- Kiehl, F.: Bilanzzusammenhang und Wertzusammenhang. StBg 1966, S.82-85.
- Klausing, F.: Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktien-Gesetz) nebst Einführungsgesetz und "Amtlicher Begründung". Berlin 1937.
- Klein, W.: Das Aktiengesetz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. BB 1967, S.89-91.
- Klinger, K.: Zur Frage des Inhalts der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. NB 1956, S.104-107.

- Klinger, K.: Zum Verbot der steuerlichen Abschreibung des derivativen Firmenwertes. DB 1959, S.29-31.
- Koch, K.: Das Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuchs und der Reichs-abgabenordnung. DStZ 1965, S.209-215.
- Koch, K.: Die Problematik des Niederwertprinzips. WPg 1957, S.1-6.
- König, W.: Die Anwendung der Last-in-first-out-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens. WPg 1966, S.397-400.
- Körner, W.: Vereinheitlichung des Bilanzsteuerrechts mit Hilfe der dynami-schen Bilanzauffassung. BB 1964, S.798-803.
- Körner, W.: Der dynamische Charakter der Steuerbilanz. BB 1966, S.953-958.
- Kofahl, G.: Bilanzpolitische Gedanken zur Aktienrechtsreform.
NB 1965, S.194-197.
- Koncok, G.: Zu den Auswirkungen des AktG 1965 auf das Bilanzsteuerrecht.
DB 1966, S.1071-1072.
- Kormann, B.: Bilanzrechtliche Thesen zur Aktienrechtsreform 1965.
DB 1966, S.1777-1780.
- Kosiol, E.: Aufwand. HdB, Bd. I, 3. Aufl., Stuttgart 1956, Sp.280-284.
- Kosiol, E.: Bilanzreform und Einheitsbilanz. 2. Aufl., Berlin-Stuttgart 1949.
- Kosiol, E.: Kostenrechnung. Wiesbaden 1964.
- Kosiol, E.: Ertrag. HdB, Bd. I, 3. Aufl., Stuttgart 1956, Sp.1686-1689.
- Kossack, E.: Die immateriellen Wirtschaftsgüter und ihre Behandlung in der Bilanz. Wiesbaden 1960.
- Krautter, J.: Grundsätze und Prinzipien der Bewertung. BFuP 1966, S.19-35.
- Kropff, B.: Aktiengesetz. Düsseldorf 1965.
- Kropff, B.: Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktien-rechts. WPg 1964, S.565-575.
- Kropff, B.: Grundsätze der Rechnungslegung nach dem Aktiengesetz 1965.
NB 1966, S.58-62.
- Kropff, B.: Übergangsfragen zu den Rechnungslegungsvorschriften des Aktien-gesetzes 1965. DB 1966, S.669-677; 709-713.
- Kropff, B.: Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungs-vorschriften des Aktiengesetzes 1965. WPg 1966, S.369-380.
- Kruk, M.: Publizität für alle Großunternehmen. FAZ v.12.5.1967, Nr.109,
S.31.
- Kuhn, K.: Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungs-kosten. NB 1967, Heft 7, S.9-19.
- Lang-Weidmüller: Genossenschaftsgesetz. 28.Aufl., Berlin 1965.
- Lange, H.: BGB Allgemeiner Teil. 9.Aufl., München und Berlin 1967.

- Langen, H.: Unterstellung von Verbrauchsfolgen für Gegenstände des Vorratsvermögens und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. BB 1966, S. 551-552.
- Le Coutre, W.: Ordnungsmäßige Buchführung. Bott: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Bd. 3, 2. Aufl., Stuttgart 1956, Sp. 2014-2043.
- Le Coutre, W.: Was ist ordentliche Buchführung? (Teil I). DB 1957, S. 585-586.
- Le Coutre, W.: Bilanztheorien. HdB, Bd. I, 3. Aufl., Sp. 1153-1177.
- Leffson, U.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Düsseldorf 1964.
- Leffson, U.: Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform. Wiesbaden 1961.
- Leffson, U.: Die Niederstwertvorschrift des § 155 AktG. WpG 1967, S. 57-61.
- Lehmann-Hübner: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches. 15. Aufl., Berlin 1966.
- Leingärtner, W.: Abschreibungen beim Geschäftswert. NB 1960, S. 3-5.
- Leitner, F.: Bilanzen und Notrecht. Berlin und Leipzig 1932.
- Lion, M.: Wahre Bilanzen! Berlin 1927.
- Littmann-Förger: Rückstellungen in Ertragsteuerbilanzen und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens. Stuttgart 1964.
- Littmann, E.: Die Rückstellungen in der Einkommensteuerbilanz. DStZ 1948, S. 50-56; 67-68.
- Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht. 8. Aufl., Stuttgart 1966.
- Littmann, E.: Das Recht der Steuerbilanz (I). Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und ihre Bedeutung in der Steuerbilanz. DStR 1962/63, S. 651-655.
- Littmann, E.: Der Geschäftswert in Handels- und Steuerbilanz. NB 1951, S. 65-68.
- Littmann, E.: Aus der Rechtsprechung des IV. Senats des Bundesfinanzhofs ab 1.1.1966. FR 1966, S. 429-434.
- Littmann, E.: Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vom 6. September 1965 in der Sicht des Bilanzsteuerrechts. DStR 1966, S. 233-241.
- Littmann, E.: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz. BB 1964, S. 651-657.
- Lohmeyer, H.: Bilanzänderung und Bilanzberichtigung. StW 1966, Sp. 219-234.
- Lottes, H.: Zum Finanzierungseffekt der Abschreibungen. NB 1966, S. 89-99.
- Ludewig, R.: Gelten die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften auch für die Jahresabschlüsse der GmbH? GmbH-Rdsch. 1965, S. 192-194.

- Ludewig, R.: Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften. NB 1966, S.49-56.
- Männel, W.: Kann die Vollkostenrechnung durch den Ausweis gesonderter Fixkostenbeiträge gerettet werden? ZGB 1967, S.759-782.
- Mangold, F. - Häberer, I.: Passivierung innerbetrieblicher Kosten des Jahresabschlusses. DStR 1965, S.288-290.
- Marx, A.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. BB 1947, S.59-61.
- Mauve, H.: Dynamische Bilanzauffassung und ihr Verhältnis zum Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht. BB 1965, S.415-416.
- Meilicke, H.: Jüngste Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht. StbJb. 1965/66, S.141-173.
- Mellerowicz, K.: Verbuchung und Bilanzierung von bereits im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen. WPg 1961, S.345-352.
- Mellerowicz, K.: Rechnungslegung und Konzernabschluß. Beiträge zur Aktienrechtsreform. Hrsg.: Hans Hengeler, Heidelberg 1959, S.197-252.
- Mellerowicz, K.: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem. Freiburg im Breisgau 1958.
- Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung. Bd.I, 4.Aufl., Berlin 1963; II, Teil I, Berlin 1966.
- Meyer, Meulenbergh: Genossenschaftsgesetz. 10.Aufl., München und Berlin 1965.
- Minz, W.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und dynamische Bilanzlehre. WPg 1965, S.148-150.
- Mittelbach, R.: Die Bilanzierung von Prozeßrisiken. DStR 1966, S.559-565.
- Mohr, H.: Über die Zulässigkeit von Zuschreibungen und zur Ausschüttbarkeit von Zuschreibungsgewinnen. WPg 1964, S.457-465; 493-496.
- Mohr, H.: Das Vergleichbarkeitspostulat im Bilanzwesen in Theorie und Praxis. DB 1967, S.1185-1188.
- Morgenstern, O.: Über die Genauigkeit wirtschaftlicher Beobachtungen. 2.Aufl., Wien-Würzburg 1965.
- Moxter, A.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie. ZfbF 1966, S.28-61.
- Moxter, A.: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten. Köln und Opladen 1962.
- Mühlenfeld, J.: Die Rückstellungen in der Bilanzanalyse. WT 1940, S.144-146.

- Müller, E.: Können Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung durch Verwaltungsmaßnahmen oder durch die Rechtsprechung entwickelt oder beeinflusst werden? StbJb. 1956/57, S. 209-296.
- Müller, W.: Steuerliche Anerkennung von Garantierückstellungen. FR 1966, S. 7-11.
- Münch, B.: Diskrepanzen zwischen dem Aktiengesetz 1965 und dem Steuerrecht. DB 1966, S. 1579-1580.
- Müthling, H.: Das gesamte Steuerrecht der Abschreibungen. Wiesbaden, Stand: August 1966.
- Muscheid, W.: Schmalenbachs Dynamische Bilanz. Köln und Opladen 1957.
- Mutze, O.: Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht. Berlin 1960.
- Mutze, O.: Die Abweichungen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz bei Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter. StBpr 1961, S. 141-145.
- Mutze, O.: Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten. DB 1967, S. 169-174.
- Mutze, O.: Zu den Bewertungsvorschriften unseres künftigen Aktienrechts. AG 1965, S. 3-8.
- Mutze, O.: Grundsatzfragen der Bilanzierung und Aktienrechtsreform. WPg 1965, S. 169-178.
- Mutze, O.: Passivierungspflicht oder Passivierungswahlrecht bei Pensionsverbindlichkeiten? FR 1961, S. 406-409.
- Mutze, O.: Steuerrückstellungen im Jahresabschluß. WPg 1965, S. 535-544.
- Mutze, O.: Anlagevermögen. FR 1966, S. 171-172.
- Nehm, H.: Rückstellungen nach neuem Aktienrecht. WPg 1966, S. 3-11.
- Nöll von der Nahmer, R.: Aktienrecht statt Aktienunrecht. AG 1957, Nr. 3, S. 53-55.
- Nonnemann, W.: Zur Frage des "Eisernen Bestandes" bei den Warenbeständen. BB 1950, S. 164-165.
- Offerhaus, K.: Zum Umfang der Anschaffungskosten. DStR 1967, S. 14-17.
- Offerhaus, K.: Zur Aktivierung eines Geschäftswerts oder eines Wettbewerbsverbots. DStR 1966, S. 109-111.
- Osbahr, W.: Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung. 3. Aufl., Berlin 1923.
- Paulick, H.: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft. Karlsruhe 1956.
- Peter, K.: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. 5. Aufl., Herne/Berlin 1963.
- Peters, H.: Zur Anwendbarkeit des § 6 b EStG bei Personengesellschaften. StW 1966, Sp. 211-218.

- Peters, H.: Bericht über die Arbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden. StW 1966, Sp. 523-532.
- Peupelmann, H. W.: Übergang zum neuen Aktienrecht. DB 1965, S. 1507-1510.
- Peupelmann, H. W.: Die neuen Gliederungsvorschriften für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Geschäftsbericht nach dem Aktiengesetz 1965 (Teil I). DB 1965, S. 1525-1530.
- Peupelmann, H. W.: Bilanzausweis und Bilanzierungsprobleme 1966/67, insbesondere nach dem AktG 1965. DB 1967, S. 737-742, 781-784.
- Peupelmann, H. W.: Die neuen Rechnungslegungsvorschriften nach dem Aktiengesetz 1965. DB 1965, S. 1449-1451.
- Plückebaum, R.: Der Geschäftswert und geschäftswertähnliche immaterielle Wirtschaftsgüter. DB 1964, Beilage Nr. 18.
- Pohlentz, H.: Ausweis von Rücklagen nach § 6 b EStG im aktienrechtlichen Jahresabschluß. DB 1965, S. 861-862.
- Pohmer, D.: Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin 1958.
- Potthoff, E.: Vom Hauptbuch zum Schaltbrett der Unternehmensführung. DB 1961, S. 781-783.
- Raben, E.: Der vermeintliche Gegensatz zwischen der handels- und steuerrechtlichen Regelung des Firmenwertes. FR 1962, S. 28-32.
- Radau, W.: Bildung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten im Bilanzsteuerrecht. NB 1961, S. 157-158.
- Raiser, L.: Die wirtschaftsverfassungsrechtlichen Fragen der Gestaltung der Unternehmungsformen. Verhandlungen des 39. (außerordentlichen) Deutschen Juristentages in Stuttgart 1951, Tübingen 1952, S. B 57 - B 73.
- Rau, H. G.: Lagerkosten-Herstellungs- oder Vertriebskosten? DB 1963, S. 11-12.
- Rau, H. G.: Lifo-Bewertung steuerrechtlich nicht zulässig. BB 1966, S. 439.
- Rau, H. G.: Erleichterung der Inventur und der Bewertung des Vorratvermögens. DStZ 1966, S. 137-141.
- Raufelder, H.: Die Praxis des Buchhalters. Bd. I, Ludwigshafen a. R. 1960.
- Rehbinder, M.: Gelten die neuen Bewertungsvorschriften des Aktienrechts auch für Unternehmen mit anderer Rechtsform? NJW 1966, S. 1549-1551.
- Reinhardt, R.: Die gesellschaftsrechtlichen Fragen der Gestaltung der Unternehmungsformen. Verhandlungen des 39. (außerordentlichen) Deutschen Juristentages in Stuttgart 1951, Tübingen 1952, S. B 5 - B 38.
- RGR Komm. z. Handelsgesetzbuch. Bd. I, 2. Aufl., Berlin 1953.

- Richter, H.: Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Verträgen. DStR 1965, S. 591-592.
- Richter, H.: Einkommensteuerliche Fragen zur steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung. DStR 1966, S. 627-631.
- Riebel, P.: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. NB 1967, Heft 8, S. 1-23.
- Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. ZfhF 1959, S. 213-238.
- Risse, H.: Passivierungswahlrecht und Auflösung von Pensionsrückstellungen. DB 1961, S. 657.
- Risse, H.: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzwahrheit. BB 1966, S. 789-791.
- Risse, H.: Zum Geschäftswert in der Bilanz. BB 1963, S. 1473-1474.
- Ritter, C.: Aktiengesetz. 2. Aufl., Berlin und München 1939.
- Rittner, F.: Die handelsrechtliche Publizität außerhalb der Aktiengesellschaft. Verhandlungen des 45. Deutschen Juristentages in Karlsruhe 1964, München und Berlin 1964, Bd. I, Teil 4.
- Rößle, K.: Bilanz. HdB, Bd. I, 3. Aufl., Stuttgart 1956, Sp. 1094-1105.
- Rohrer, L.: Zur Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten. StBpr. 1962, S. 6-10.
- Rohrer, L.: Herstellungskosten in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Sicht. DB 1958, S. 1-3.
- Rooff, W. J.: Das Delkredere-Konto in der Steuerbilanz. BB 1952, S. 373-374.
- Rose, G.: Rücklagen - Veränderungen und steuerliche Ergebnisdifferenzen im Rahmen organschaftlicher Ergebnisabführungsvereinbarungen - Teil I. DB 1966, S. 515-519.
- Rose, G.: Über den gegenwärtigen Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die Steuerpraxis. FR 1966, S. 467-470.
- Rose, G.: Zur Rücklagenbildung bei Ergebnisausschlußvereinbarungen. DB 1962, S. 77-78.
- Ruchti, H.: Wertberichtigungen. HdB, Bd. IV, 3. Aufl., Stuttgart 1962, Sp. 6317-6321.
- Rudolph, K.: Wesen und Bedeutung der Rückstellungen. Berlin 1941.
- Saage, G.: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus der Sicht des neuen Aktienrechts. NB 1967, S. 1-20.
- Saage, G.: Die stillen Reserven im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung. Köln und Opladen 1959.

- Saage, G.: Grenzen der Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung. BFuP 1961, S.430-444.
- Saage, G.: Die Reservepolitik im neuen Aktienrecht. NB 1966, S. 71-83.
- Sarx, M.: Einzelfragen zu § 6 b EStG - unter Berücksichtigung der Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien 1965 - FR 1966, S.210-214.
- Schär-Prion: Buchhaltung und Bilanz. 6. Aufl., Berlin 1932.
- Schindele, W.: Einzelfragen im Bereich der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten. StBpr. 1963, S.162-164.
- Schindele, W.: Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten. BB 1958, S.1029-1034.
- Schirm, M.: Die Maßgeblichkeit der Einzelbilanzen für die Konzernbilanz nach dem AktG 1965. DB 1966, S.1573-1575.
- Schlegelberger, F.: Handelsgesetzbuch. 1. Bd., 4. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1960; 3. Bd., 4. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1965.
- Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz. 3. Aufl., Berlin 1937.
- Schlüter, C.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung. Bilanzen und Steuern - Kosten und Preise. Düsseldorf 1952, S.40-49.
- Schmalenbach, E.: Die Beteiligungsfinanzierung. 8. Aufl., Köln und Opladen 1954.
- Schmalenbach, E.: Abschreibungen bei Preisveränderungen von Anlagegegenständen. ZfhF 1949, S.49-58.
- Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz. 9. Aufl., Leipzig 1948, im Text ausdrücklich hervorgehoben; 13. Aufl., Köln und Opladen 1962.
- Schmalenbach, E.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. ZfhF 1933, S.225-233.
- Schmalenbach, E.: Gilt die Vorschrift ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Bilanz? ZfhF 1912/13, S.244-246.
- Schmalenbach, E.: Die doppelte Buchführung. Köln und Opladen 1950.
- Schmidt, F.: Die organische Tageswertbilanz. Wiesbaden 1951.
- Schmidt, R.-B.: Die Sicherung der Aktiengesellschaft durch Rücklagen. ZfB 1966, S.615-631.
- Schneider, H. J.: Die pauschale Wertberichtigung auf Forderungen (Delkredere). DB 1965, S.751-754.
- Scholz, F.: Kommentar zum GmbH-Gesetz. 5. Aufl., Köln-Marienburg 1964.
- Scholz-Fischer: Klein-Kommentar zum GmbH-Gesetz. 6. Aufl., Köln 1962.
- Schrader, H.: Zu den Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht. DB 1966, S.1144-1147.

- Schütz, E.: Die inhaltliche Abgrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber verwandten Bilanzpositionen. DB 1958, S.29-32; 57-58.
- Schulze zur Wiesch, D. W.: Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur. Düsseldorf 1961.
- Schwantag, K.: Aktiengesellschaft (II). AG in wirtschaftlicher Hinsicht. HdSw, Bd.1, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1956, S.143-162.
- Schwantag, K.: Die Publizität der Aktiengesellschaft. Leffson: Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform. Wiesbaden 1961, S.11-15.
- Schwartzkopff, E.: "Dynamische Bilanz heute", Bericht über die Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft am 1. Juli 1966 in Köln. WPg 1966, S.446-448.
- Schwarz, H.: Herstellungskosten (auch steuerlich). HdB, Bd. II, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp.2679-2686.
- Seeger, M.: Die Behandlung der stillen Reserven in den Übergangsvorschriften des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz. AG 1966, S.385-388.
- Sieben, H.: Zur Passivierungspflicht von Pensionsverbindlichkeiten. WPg 1963, S.29-33.
- Simon, H. V.: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. 3. Aufl., Berlin 1899.
- Spieth, E.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur. Köln 1956.
- Spieth, E.: Auswirkungen des neuen Aktienrechts auf die Bankbilanzen. WPg 1966, S.253-262.
- Spitaler, A.: Die Tragweite des § 20 DMBG (Bewertung des Vorratsvermögens). FR 1955, S.100-105.
- Spitaler, A.: Die Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht. NB 1954, S.7-8.
- Spitaler, A.: Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung. StW 1959, Sp.633-644.
- Spitaler, A.: Die Lehre von der Einheit des Geschäftswerts. StbJb. 1959/60, S.443-462.
- Spitaler, A.: Bericht über den 6. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik in Köln (25. bis 27. Oktober 1954). StW 1955, Sp.1-20.
- Spitaler, A.: Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter? FR 1956, S.243-248.
- Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch. 2. Bd., 12. u. 13. Aufl., Berlin und Leipzig 1926.
- Staudinger: Recht der Schuldverhältnisse. 2. Bd., Teil 1b, § 242 BGB, 11. Aufl., Berlin 1961.

- Staudinger: Allgemeiner Teil. 1. Bd., 11. Aufl., Berlin 1957.
- Steuck, H. -L.: Die Steuerbilanz als dynamische Bilanz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. NB 1966, S. 149-158.
- Steuck, H. -L.: Rückstellungen für Garantieverpflichtungen in der Steuerbilanz. DStR 1965, S. 22-27.
- Streit, E.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen. 2. Aufl., Leipzig 1936.
- Teichmann-Kochler: Aktiengesetz. 3. Aufl., Heidelberg 1950.
- Theis, J.: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als einheitliche Rechtsnorm. DB 1954, S. 440-441.
- Theis, J.: Verfeinerung der Abgrenzungsmethoden bei der Gewinnermittlung. FR 1956, S. 195-196.
- Theis: Verhinderung der Substanzwegsteuerung durch "Eisernen Bestand". DB 1951, S. 373-375.
- Thiel, R.: Die aktienrechtliche Bilanz als Grundlage der Steuerbilanz. ZfbF 1966, S. 544-553.
- Thiel, R.: Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts. StbJb. 1965/66, S. 217-244.
- Thiel, R.: Übertragung stiller Reserven. Heidelberg 1965.
- Thoma, G.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht. StbJb. 1966/67, S. 9-17.
- Thoma, G.: Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen? WPg 1967, S. 233-235.
- Thur von, A.: Der allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts. 1. Bd., Leipzig 1910.
- Tiefenbacher, E.: Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. BB 1961, S. 1111-1112.
- Trumpler, H.: Die Bilanz der Aktiengesellschaft. Basel 1950.
- van der Velde, K.: Der gegenwärtige Stand der Behandlung der Rückstellungen in der Handels- und in der Steuerbilanz. WPg 1952, S. 328-330.
- van der Velde, K.: Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre. ZfhF 1954, S. 273-286.
- van der Velde, K.: Neues zur Ermittlung der Herstellungskosten. DB 1962, S. 709-712.
- van der Velde, K.: Zur Kritik an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung. DB 1956, S. 804-805.
- van der Velde, K.: Neuere Erkenntnisse auf dem Gebiet der Herstellungskosten. StbJb. 1962/63, S. 179-198.
- van der Velde, K.: Die Rechtsnatur der Handelsbilanz und der Steuerbilanz. StbJb. 1954/55, S. 45-86.

- van der Velde, K.: Wertberichtigungsposten. FR 1962, S.494-495.
- Veiel, O.: Der Teilwertbegriff bei Betriebsanlagegütern und die kaufmännische Erfolgsrechnung. StW 1944, Sp.397-454.
- Vellguth, H. K.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte. Leipzig 1938.
- Vogel, H.: Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht. DB 1966, S.909-912.
- Vogel, H.: Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts. StbJb. 1964/65, S.165-217.
- Vontobel, A.: Die Rückstellung und ihre steuerliche Behandlung. Dissertation der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich, Zürich, den 20.12.1952, Pfäffikon-Zch 1953.
- Voss, A.: Das Problem des Firmenwerts. FR 1958, S.426-429.
- Walb, H. H.: Wertberichtigungen zum Umlaufvermögen der AG. ZfhF 1959, S.120-126.
- Walb, H. H.: Bilanzwahrheit und stille Reserven. Dissertation Universität Köln, Mannheim/Berlin/Leipzig 1935.
- Walb, E.: Kaufmännische Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1938.
- Walb, E.: Finanzwirtschaftliche Bilanz. 3.Aufl., Wiesbaden 1966.
- Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin-Wien 1926.
- Waldner, W.: Der Geltungsbereich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. NB 1960, S.21-27.
- Waldner, W.: Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. BB 1961, S.1108-1111.
- Waldner, W.: Die Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre für das Bilanzsteuerrecht. DB 1961, S.477-479.
- Waldner, W.: Der Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte. BB 1961, S.400-401.
- Walg, L.: Rücklagen, steuerfreie. HdB, Bd.III, 3.Aufl., Stuttgart 1960, Sp.4715-4722.
- Wallis von, H.: Das Konzernrecht des Aktiengesetzes 1965 und das Konzernsteuerrecht. AG 1967, S.40-46.
- Wallis von, H.: Zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf dem Gebiet des Bilanzsteuerrechtes. DStZ 1966, S.225-232.
- Wallis von, H.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des AktG 1965. NB 1967, S.21-31.
- Walther, A.: Die Reserven der Unternehmung. Die Unternehmung im Markt, Festschrift für Wilhelm Rieger, Stuttgart und Köln 1953, S.205-215.

- Wandel, L.: Die Rechnungsabgrenzung in Theorie und Praxis. BFuP 1950, S. 267-272.
- Weidmann, E.: Bilanzkunde und Bilanzrecht. 3. Aufl., Zürich 1948.
- Weilbach, E. A.: Bipolarität der Bilanzierungsvorschriften des AktG 1965. DB 1967, S. 255-256.
- Weilbach, E. A.: Die betriebswirtschaftlichen Grundlagen der Steuerbilanz. NB 1966, S. 177-180.
- Weilbach, E. A.: Das große Mißverständnis um die Bilanzwahrheit. ZfB 1960, S. 654-658.
- Weilbach, E.: Bilanztheorien und stille Reserven. BFuP 1958, S. 653-660.
- Weilbach, E.: Sind Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen nur Berichtigungsposten? BFuP 1957, S. 719-725.
- Weinsheimer, W.: Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht. Düsseldorf 1958.
- Weiß, A.: Reserven-Rückstellungen-Wertberichtigungen-Rechnungsabgrenzung. WPr 1933, S. 25-30.
- Weissenborn, H. U.: "Rücklagen für Ersatzbeschaffung" und Gewinnmanipulierung. BB 1967, S. 244-245.
- Welter, E.: Der Staat als Kunde. Heidelberg 1960.
- Werner, W.: Rechtsprobleme der §§ 12 bis 15 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz 1965. DB 1966, S. 889-895; S. 929-932.
- Werner, W.: Probleme des neuen Konzernrechts. NB 1967, Heft 4, S. 1-18.
- Werninger, G.: Rückstellungen in der Bilanz betriebswirtschaftlich-steuerlich. Wiesbaden 1960.
- Wilhelmi, H.: Das neue Aktiengesetz. AG 1965, S. 153-155.
- Wilhelmi, H.: Die gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Ziele des neuen Aktienrechts und ihre Verwirklichung. Praktische Probleme im neuen Aktienrecht, hrsg. von dem Deutschen Institut für Betriebswirtschaft und dem Institut für interne Revision in Verb. mit der Zeitschrift Interne Revision, Berlin 1967.
- Wilke, Berg, Gottschling, Kunkel, Köhler: Handbuch der GmbH. 2. Aufl., Köln 1961.
- Wipper, R.: Revisionstechnik und Buchführungsverfahren. 2. Aufl., Stuttgart 1937.
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963. Hrsg.: Institut der Wirtschaftsprüfer. Bd. I, Düsseldorf 1963.
- Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Bd. I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1966.

- Wöhe, G.: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 7. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1967.
- Wöhe, G.: Bildung, Auflösung und Übertragung stiller Rücklagen im Steuerrecht aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. ZfB 1966, S. 98-117.
- Würdinger, H.: Aktien- und Konzernrecht. 2. Aufl., Karlsruhe 1966.
- Zügel, W.: Stille Reserven und Aktienrechtsreform. BFuP 1958, S. 159-175.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abschn.	Abschnitt
Abs.	Absatz
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz vom 6. September 1965
AktG 1937	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Januar 1937
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayFMBI.	Amtsblatt der Bayerischen Finanzverwaltung
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr.	Begründung
bes.	besonders
bestr.	bestritten
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dergl.	dergleichen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DMBG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte

Einl.	Einleitung
einschr.	einschränkend
entspr.	entsprechend
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
f	folgende Seite
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff	folgende Seiten
FG	Finanzgericht
FN	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
G	Gesetz
GenG	Genossenschaftsgesetz
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbH-Rdsch	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
h. L.	herrschende Lehre
Halbb.	Halbband
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdSw	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. R.	in der Regel
i. V. m.	in Verbindung mit
JherJb.	Jherings Jahrbücher
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Komm.	Kommentar
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

OFH	Oberster Finanzgerichtshof
RegE	Regierungsentwurf
RdNr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
sog.	sogenannte
Sp.	Spalte
StBg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBpr	Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.	unten
u. a.	unter anderem
umstr.	umstritten
Urt.	Urteil
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
WP	Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WP-Handb.	Wirtschaftsprüfer-Handbuch
WT	Wirtschaftstreuhänder (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
Ziff.	Ziffer

EINLEITUNG

Am 6.9.1965 wurden das Aktiengesetz und das Einführungsgesetz zum Aktiengesetz verkündet (1); sie traten am 1.1.1966 in Kraft. Eines der wichtigsten Anliegen der Aktienrechtsreform sah der Gesetzgeber darin, die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft zu verbessern. Schon immer hat aber die aktienrechtliche Rechnungslegung eine weit über die Aktiengesellschaft hinausgehende Bedeutung erlangt. Sie war Vorbild für alle Unternehmensformen und damit für das Handelsrecht schlechthin und wurde als Ausdruck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) angesehen. Über die §§ 4, 5 EStG schlagen diese wiederum die Brücke zum Steuerrecht, und letztlich beeinflussen so die aktienrechtlichen Bestimmungen auch die Steuerbilanz.

Die vorliegende Arbeit versucht, zwei Aufgaben zu erfüllen: Es fehlt im wesentlichen eine zusammenfassende Darstellung darüber, wie die handels- und steuerrechtliche Rechtsprechung und Literatur zu den Rücklagen, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Wertberichtigungen Stellung nimmt. Nach einer Klärung der Begriffe (erster Hauptteil) wird deswegen zunächst ein etwas umfangreicherer Überblick über die Rechtsprechung und Literatur gegeben (zweiter Hauptteil). Soweit allgemeine handelsrechtliche Bestimmungen fehlen - leider ist dies bei den meisten Bilanzierungs- und Bewertungsfragen der Fall -, wird dabei von den alten aktienrechtlichen Regelungen ausgegangen. Sie gelten nach einem großen Teil der Literatur auch heute noch als GoB und damit als maßgebend für das gesamte Handelsrecht. Der bisherigen Rechtslage werden dann die Bestimmungen des neuen Aktiengesetzes unter Berücksichtigung der Begründung des Regierungsentwurfs und des Berichts des Rechtsausschusses des deutschen Bundestages (2) gegenübergestellt. Dieser Überblick will nicht vollständig sein. Er würde sich in Einzelheiten verlieren. Auch auf Kritik wird zunächst verzichtet. Sie erfolgt erst im dritten Hauptteil unter dem Gesichtspunkt, inwieweit nunmehr die wichtigsten Bestimmungen des neuen Aktiengesetzes die Handels- und Steuerbilanz der Unternehmungen aller Rechtsformen beeinflussen. Außer acht bleiben solche Normen, die mit Sicherheit keine Änderung durch die neue Regelung erfahren. Auch die Über-

(1) BGBl.I, S.1089, 1185.

(2) Abgedruckt bei Kropff, Aktiengesetz, Düsseldorf 1965.

gangsvorschriften des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz (1) und die konzernrechtlichen Regelungen werden nicht behandelt (2).

Die zweite, erheblich wichtigere Aufgabe besteht darin, folgende Fragen zu beantworten: Beeinflussen die Gliederungs- und Bewertungsbestimmungen des neuen Aktiengesetzes die Steuerbilanz der Aktiengesellschaft? Wirken sie auf die Handels- und Steuerbilanz der Unternehmungen mit anderer Rechtsform ein? Eine Antwort erfolgt, wie bereits angedeutet, im dritten Hauptteil. Sie beschränkt sich auf die am heftigsten diskutierten Probleme wie z.B. das Fixwertprinzip des § 153 Abs. 1 S. 1 AktG 1965, die Berechnung der Herstellungskosten, die Lifo- und Fifo-Methode, die Aktivierung der immateriellen Anlagewerte, die Bildung von Rückstellungen. Dabei war nur durch eine eingehende Erörterung der GoB eine Lösung möglich; denn der Hauptgrund für die unterschiedlichen Auffassungen über den Einfluß des Aktiengesetzes 1965 auf Handels- und Steuerrecht liegt in den divergierenden Ansichten über die GoB. Zu wenig werden vor allem die neueren Erkenntnisse von Schmalenbach, le Coutre, Spitaler, Leffson berücksichtigt. Dies ist besonders deswegen unverständlich, weil gerade Leffson zum ersten Mal ein umfangreiches, geschlossenes und aus der Sache heraus entwickeltes System der GoB erarbeitet hat. Seine Ergebnisse bilden hier die Grundlage für die Beurteilung der GoB. Dadurch beschäftigt sich zwangsläufig ein Teil der Arbeit mit den Forderungen der modernen Betriebswirtschaftslehre und ihrer Kritik an den neuen aktienrechtlichen Bestimmungen. Hier ist eine enge Beziehung zwischen Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre gegeben (3). Durch die Verweisung der Gewinnbestimmung des Einkommensteuerrechts auf die GoB ist - in den Worten von Bühler (4) - "das ganze Bilanzsteuerrecht großes Gemeinschaftsgebiet der beiden Disziplinen geworden".

-
- (1) Hierzu Peupelmann, DB 1965, S.1507 ff; Kropff, DB 1966, S.669 ff, 709 ff; Goerdeler, WPg 1967, S.1 ff; Hornef, BB 1966, S.505 ff; Seeger, AG 1966, S.385 ff; Werner, DB 1966, S.889 ff, 929 ff.
 - (2) Hierzu Schirm, DB 1966, S.1573 ff; von Wallis, AG 1967, S.40 ff; Werner, NB 1967, Heft 4, S.1 ff; Fasold, NB 1967, Heft 4, S.19 ff und 28 ff; Stellungnahme NA 2/1967 des IdW, Hauptfachausschuß, WPg 1967, S.488 ff.
 - (3) Zum Verhältnis Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre: Rose, FR 1966, S.467 ff; Thoma, StbJb. 1966/67, S.9 ff; WPg 1967, S.233 ff.
 - (4) Steuerrecht, S.25.

Erster Hauptteil:

BEGRIFF, ARTEN und AUFGABEN DER RÜCKLAGEN, RÜCKSTELLUNGEN, ABGRENZUNGSPOSTEN und WERTBERICHTIGUNGEN IM HANDELS- und ERTRAG- STEUERRECHT

A. RÜCKLAGEN

Rücklagen sind Eigenkapital (1). Bei ihnen handelt es sich ebenso wie beim Kapital um reine Rechengrößen (2). Den Rücklagen stehen auf der Aktivseite der Bilanz keine gesonderten Gegenposten gegenüber (3), wie auch den übrigen Eigen- und Fremdkapitalposten keine Vermögensteile zugeordnet sind (4). Die Rücklagen sind allein durch die Gesamtheit der Vermögenswerte gedeckt (5).

Die Bildung der Rücklagen ist erfolgsneutral; sie vermindert nicht den Gewinn, sondern sie ist Gewinnverwendung (6). Als Teile des Eigenkapitals müssen die Rücklagen - abgesehen von der gesetzlichen Rücklage der Aktiengesellschaft - nicht zweckgebunden sein (7). Rücklagen werden für künftige Ausgaben gebildet (8). Hierin liegen die entscheidenden Unterschiede zu den Rückstellungen. Denn diese - soviel sei bereits erwähnt - mindern immer den Gewinn (9), werden für gegenwärtigen, d.h. für be-

- (1) Mellerowicz in Großkomm. AktG, Anm. 33 zu § 131 AktG; diese Definition gilt im Handels- und Steuerrecht sowie in der Betriebswirtschaftslehre, Hartmann, HdB, Bd. III, Sp.4707 ff (4707); Wöhe, Bd. I, S.412.
- (2) Vgl. Hartmann, a.a.O.; Rose, DB 1962, S.77 f (77).
- (3) Vgl. Trumpler, S.270.
- (4) Vgl. Hartmann, a.a.O.
- (5) Wöhe, Bd.I, S.401.
- (6) Vgl. Baumbach-Hueck, Anm. 1 B zu § 130 AktG; Brönnert, S.625; Wöhe, Bd.I, S.412
- (7) Vgl. Hartmann, a.a.O.; Hämmerle, Bd.II, S.528.
- (8) Walb, E., Die Erfolgsrechnung..., S.146.
- (9) Werninger, S. 59; Littmann-Förger, RdNr. A 2, S. 1; Bühler-Scherpf, S.244.

reits entstandenen Aufwand, gebildet (1) und sind damit immer zweckgebunden (2).

Die Rücklagen lassen sich in offene und stille Rücklagen aufteilen. Diese Trennung ergibt sich aus der bilanzmäßigen Erkennbarkeit der Rücklagen (3). Offene Rücklagen sind Eigenkapitalteile, die auf der Passivseite der Bilanz offen ausgewiesen werden (4). Sie sind nur für die Körperschaften gesetzlich geregelt (5). Offene Rücklagen entstehen aus dem Unternehmenserfolg (6), bei der Aktiengesellschaft auch aus Kapitaleinlagen (7) und durch Kapitalherabsetzungen (8).

Die offenen Rücklagen sind bei der Aktiengesellschaft in die gesetzliche und statutarische Rücklage, d.h. in die gebundenen Rücklagen einerseits und in die freien Rücklagen andererseits, zu untergliedern (9). Die Bindung der Rücklagen bezieht sich dabei ausschließlich auf die Möglichkeit einer Auflösung zugunsten des Ergebnisses (10). So kann die gesetzliche Rücklage bei der Aktiengesellschaft nur für die nach § 150 Abs. 3, 4 AktG festgelegten Zwecke verwandt werden. Dieselbe Wirkung zeitigt eine statutarische Zweckbindung (11). Demgegenüber sind freie Rücklagen i.d.R. nicht zweckgebun-

(1) Littmann, RdNr.497 zu §§ 4, 5 EStG.

(2) Hartmann, a.a.O.

(3) Hämmerle, a.a.O.

(4) Vgl. Hartmann, a.a.O., Sp.4708; Teichmann-Koehler, Anm.1 zu § 130 AktG; Baumbach-Hueck, a.a.O.

(5) § 150 AktG; § 42 GmbHG; § 33 d GenG; sie dienen instrumental nicht der Erfolgsermittlung, sondern sind Ausdruck einer bestimmten Gewinnverwendung. Ihre Bildung erfolgt zweckbewußt, vgl. für die Aktiengesellschaft Schmidt, R.-B., ZfB 1966, S.615 ff (624).

(6) Hartmann, a.a.O.; eigengebildete Rücklagen im Unterschied zu den fremdgebildeten Rücklagen durch Kapitaleinlage, Rose, DB 1966, S.515 ff (516).

(7) Z.B. die Agio-Beträge aus Überpari-Emission.

(8) Umbuchung vom Kapitalkonto auf Rücklagen; vgl. §§ 222 ff AktG.

(9) Durch die Einteilung: gesetzlich vorgeschrieben und auf dem Willen der Gesellschaft beruhend, rechnen die statutarischen Rücklagen zu den freien Rücklagen: Baumbach-Hueck, a.a.O.; Mellerowicz, a.a.O., Anm.35 zu § 131 AktG; Würdinger, S.29; Brönnner, S.625.

(10) Rose, a.a.O.

(11) Vgl. Wöhe, Bd.I, S.412; WP-Handb., Bd.I, S.420.

den, wenn dies auch möglich ist (1). Ihre Bildung und Auflösung sind - soweit gesetzlich möglich - von der Betriebslage her bestimmte Ermessensentscheidungen.

Die stillen Rücklagen sind Eigenkapitalteile, deren Existenz aus der Bilanz nicht ohne weiteres ersichtlich ist (2). Sie werden daher auch als unsichtbares Eigenkapital bezeichnet (3). Stille Rücklagen entstehen durch Unterbewertung von Vermögensteilen (4); der Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert und dem niedrigeren Buchwert stellt dann die stillen Rücklagen dar (5). Wöhe (6) bezeichnet sie als stille Rücklagen im engeren Sinne im Unterschied zu den versteckten Rücklagen; diese entstehen durch Überbewertung von Passiven (7). Sie unterscheiden sich dadurch, daß die ersteren überhaupt nicht in der Bilanz erscheinen; die letzteren werden im Gewande von Fremdkapital ausgewiesen (8). Durch die Bildung stiller Rücklagen i.e.S. wird die Bilanzsumme komprimiert; die Bildung versteckter Rücklagen beeinflußt die Höhe der Bilanzsumme nicht (8). Das ausgewiesene Eigenkapital wird bei gleicher Bilanzsumme um so kleiner, je mehr versteckte Rücklagen

- (1) Bsp.: Rücklagen für Erneuerung, Werkerhaltung, Rationalisierung, Dividendenergänzung, Wohlfahrts- und freiwillige Pensionsfonds, Unterstützungsfonds, Mellerowicz, a.a.O., Anm.35 zu § 131 AktG.
- (2) Baumbach-Hueck, Anm.1 B zu § 130 AktG; Teichmann-Koehler, Anm.1 zu § 133 AktG; Ritter, Anm.3 zu § 129 AktG, S.415.
- (3) Busse von Colbe, HdB, Bd.III, Sp.4722 ff (4722); vgl. auch Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.4 zu § 130 AktG.
- (4) Vgl. von Godin-Wilhelmi, Anm.I zu § 130 AktG; für das Steuerrecht: Brumund, DStR 1966, S.599 ff (599).
- (5) Vgl. Gercke, DStZ 1953, S.374 f (374); so die statische Bilanzauffassung, während nach der dynamischen stille Rücklagen die Beträge sind, um die Anlagen (und andere Gegenstände) zu stark abgeschrieben sind und durch die die zukünftigen Jahre dadurch begünstigt werden; vgl. Schmalenbach, S.141.
- (6) Bd.I, S.426.
- (7) Wöhe, a.a.O.; vgl. Ritter, Anm.3 zu § 129 AktG; für das Steuerrecht: Brumund, a.a.O.; neben der Unterbewertung von Aktiven und der Überbewertung von Passiven können sich stille Rücklagen auch automatisch aus den Veränderungen des Marktwertes (Steigen des Marktwertes) ergeben; vgl. Mellerowicz, a.a.O., Anm.19 zu § 133 AktG.
- (8) Wöhe, ZfbF 1966, S.98 ff (99).

gebildet werden; je mehr Rücklagen i.e.S. gebildet werden, um so kleiner wird die gesamte Bilanzsumme (1).

Die Rücklagen unterscheiden sich ferner dadurch, daß einige aus bereits besteuerten Gewinnen gebildet werden (versteuerte Rücklagen), andere erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind (unversteuerte oder steuerfreie Rücklagen) (2). Unversteuerte Rücklagen stellen die Ausnahme dar; denn Rücklagen sind grundsätzlich steuerpflichtig (3). Unversteuerte Rücklagen sind auf die steuerliche Gesetzgebung und Rechtsprechung zurückzuführen (4). In der Terminologie des Gesetzgebers und der Literatur wird der Begriff der unversteuerten Rücklagen bzw. der steuerfreien Rücklagen als Bilanzposten betrachtet; damit bezieht er sich nur auf offene Rücklagen (5). Demnach sind steuerfreie Rücklagen "freiwillige offene Rücklagen, deren Bildung von bestimmten steuerlichen Voraussetzungen abhängig ist" (6). Mit den steuerfreien stillen Rücklagen, die auf Grund der allgemeinen steuerlichen Bewertungsbestimmungen zulässig sind, haben die steuerfreien offenen Rücklagen gemeinsam, daß beide i.d.R. dem Betrieb keine endgültigen Steuerersparnisse bringen, sondern lediglich Steuerverschiebungen auf spätere Perioden bewirken (7). So entsteht bei den stillen Rücklagen, wenn sie gewinnerhöhend aufgelöst werden, eine Steuerpflicht. Ebenso müssen gewöhnlich die vom Steuerrecht für einen bestimmten Zweck gebundenen oder aus einem konkreten Anlaß zugelassenen offenen Rücklagen innerhalb bestimmter Fristen gewinnerhöhend aufgelöst werden, so daß ebenfalls eine Steuerpflicht entsteht (8). So kann z.B. unter

(1) Wöhe, Bd.I, S.426.

(2) Vgl. Rose, DB 1966, S.515 ff (516).

(3) Walg, HdB, Bd.III, Sp.4715 ff (4715). Dies gilt nur für Gewinnrücklagen; Kapitalrücklagen (Rücklagen aus Kapitaleinlagen und -herabsetzungen) sind steuerfrei, vgl. Wöhe, Bd.I, S.412.

(4) Mellerowicz, a.a.O., Anm.35 zu § 131 AktG.

(5) Vgl. Walg, a.a.O.; Wöhe, Bd.I, S.414.

(6) Walg, a.a.O.

(7) Vgl. Wöhe, Bd.I, S.414; ZfBf 1966, S.98 ff (100); WP-Handb., Bd.I, S.420.

(8) Damit haben die steuerfreien offenen und stillen Rücklagen in Höhe der späteren Steuerzahlungen Schuldcharakter und sind insoweit Fremdkapital, Walg, a.a.O., Sp.4720; Rose, a.a.O.; Mellerowicz, a.a.O., Anm.35 zu § 131 AktG; WP-Handb., Bd.I, S.421; vgl. für die Rücklage nach § 6 b EStG Büschgen, BFuP 1966, S.277 ff, 341 ff (289).

bestimmten Voraussetzungen (1) eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden. Ist jedoch das Ersatzwirtschaftsgut nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Rücklage gebildet wurde, angeschafft, hergestellt oder bestellt worden (2), so ist die Rücklage gewinn-erhöhend aufzulösen (3).

Die Aufgaben der Rücklagen bestehen in der Kapitalsicherung, Kapitalstärkung und Gewinnregulierung (4). Die Bedeutung der Rücklagen zur Sicherung des Kapitals wird besonders bei der Aktiengesellschaft deutlich. Dort ist die primäre Aufgabe der Rücklagen, sich schützend vor das Haftungskapital zu stellen (5). Im Falle von Verlusten soll nicht das Haftungskapital einen Ausgleich schaffen - dies wird durch die nominelle Bindung des Grundkapitals ohnehin erschwert (6) -, sondern zuerst sollen die Rücklagen aufgelöst werden. Dieser Aufgabe wird bei der Aktiengesellschaft neben den freien Rücklagen die in § 150 AktG vorgeschriebene gesetzliche Rücklage mit ihrer begrenzten Auflösungsmöglichkeit gerecht (7). Es handelt sich dabei um einen buchmäßigen Vorgang durch Bildung eines Passivpostens wie beim Grundkapital (8), nicht dagegen um einen besonders angelegten Fonds (9).

Rücklagen binden betriebliche Vermögensteile (10) und können dadurch eingetretene Verluste tilgen. Als Selbstfinanzierungsmittel ermöglichen sie zusätzliche Investitionen (11). Bei den steuerfreien Rücklagen tritt, wie bereits

-
- (1) Abschnitt 35 EStR 1965.
 - (2) Auf Antrag kann die Frist verlängert werden; bei Grundstücken und Gebäuden beträgt sie 2 Jahre.
 - (3) Vgl. Wöhe, Bd.I, S.417.
 - (4) WP-Handb., Bd.I, S.417; Mellerowicz, a.a.O., Anm.33 zu § 131 AktG; unter Kapital wird hier das Eigenkapital verstanden.
 - (5) Wöhe, ZfbF 1966, S.98 ff (99).
 - (6) Hämmerle, Bd.II, S.528 ff.
 - (7) Vgl. Mellerowicz, a.a.O., Anm.2 zu § 130 AktG; Schmidt, ZfB 1966, S.615 ff (625); natürlich gibt sie nicht zwingend ausreichenden Schutz gegen einen finanzwirksamen Risikoeintritt, Schmidt, a.a.O., S.617.
 - (8) Von Godin-Wilhelmi, Anm.II 1 zu § 130 AktG; Würdinger, S.28.
 - (9) Baumbach-Hueck, Anm.1 B zu § 130 AktG; Mellerowicz, a.a.O., Anm.2 zu § 130 AktG.
 - (10) Hämmerle, Bd.II, S.528; Würdinger, S.28 f; Ritter, Anm.2 zu § 130 AktG; Brönnner, S.625; Werninger, S.59
 - (11) Wöhe, Bd.I, S.401; Hämmerle, Bd.II, S.527.

erwähnt, i.d.Regel eine Steuerstundung ein, die für den Betrieb zunächst eine Liquiditätshilfe darstellt (1) und außerdem zu einem Zinsgewinn führt, da der Steuerkredit zinslos gewährt wird (2). Damit werden neben den Investitionsentscheidungen die Rentabilität des Betriebes (3), die Entscheidungen über die Finanzierungsform und die Kapitalstruktur des Betriebes beeinflusst (4); denn das Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital kann durch Tilgung von Schulden mit Hilfe der Rücklagen verbessert werden.

Rücklagen geben weiterhin die Möglichkeit, auch in schlechten Geschäftsjahren durch buchmäßigen Ausgleich eine stetige Gewinn- und Dividendenpolitik zu betreiben (5). Stille Rücklagen haben dabei den Vorteil, daß die Deckung eines Verlustes nach außen hin nicht sichtbar wird und dadurch nachteilige Auswirkungen für den Betrieb vermieden werden können (6). Demgegenüber besteht aber die Gefahr, daß die Folgen von Fehldispositionen oder von veränderten Marktverhältnissen verschleiert werden (7) und mit Hilfe aufgelöster stiller Rücklagen ein wirtschaftliches Bild vorgetäuscht wird, das der Wirklichkeit nicht entspricht (8).

B. RÜCKSTELLUNGEN

Rückstellungen dienen "der Erfassung von Aufwendungen und Verlusten, die am Bilanzstichtag dem Grunde, aber nicht der Höhe nach bekannt sind, oder von Verbindlichkeiten und Lasten, die am Bilanzstichtag bereits bestehen, sich nach Betrag und Fälligkeit aber nicht genau bestimmen lassen" (9). Rück-

-
- (1) Die spätere gewinnerhöhende Auflösung bewirkt allerdings den Abfluß von liquiden Mitteln, vgl. Walg, a.a.O., Sp.4721.
 - (2) Wöhe, ZfbF 1966, S.98 ff (100).
 - (3) Hierzu Walg, a.a.O.
 - (4) Wöhe, a.a.O.
 - (5) Vgl. Wöhe, a.a.O.; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.69 zu § 129 AktG; Mellerowicz, a.a.O., Anm.19 zu § 133 AktG.
 - (6) Vgl. Wöhe, a.a.O., S.99.
 - (7) Vgl. Wöhe, a.a.O.
 - (8) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.70 zu § 129 AktG.
 - (9) WP-Handb., Bd.I, S.424; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.157 zu § 131 AktG.

stellungen sind somit Aufwand, der erst in einer späteren Periode zu einer Ausgabe führt (1). Dabei können Höhe und (oder) Zeitpunkt der Ausgabe ungewiß sein (2); die Ungewißheit kann sich auch darauf beziehen, ob überhaupt eine Ausgabe erfolgen wird (3). Dagegen sind genau bestimmbar Schulden als Verbindlichkeiten auszuweisen (4).

Der Rückstellungsbegriff ist vor allem von der Betriebswirtschaftslehre durch die dynamische Bilanzauffassung beeinflusst worden (5). Da wesentliche Teile der dynamischen Bilanzauffassung heute auch im Handels- und Steuerrecht gelten (6), ist der Begriffsinhalt der Rückstellungen auf den drei Gebieten in den Grundzügen einheitlich (7). Unterschiede ergeben sich aus deren Zwecksetzung. So ist festzustellen, daß von der betriebswirtschaftlichen Auffassung über die handelsrechtlichen Grundsätze bis zu den steuerlichen Bestimmungen die Maßstäbe bei der Bildung der Rückstellungen sich verschärfen und die Möglichkeit der Passivierung eingeschränkt wurde (8). Hierauf wird im Zusammenhang mit der Bildung der Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht einzugehen sein.

Rückstellungen gehören nicht zum Eigenkapital (9). Ob sie ihrem Kapitalcharakter nach dem Fremdkapital zuzurechnen sind (10) oder zwischen

-
- (1) Vgl. Wöhe, S.573; Streit, S.10; Schmalenbach, S.163, 70, 71; Werninger, S.51; Littmann, RdNr.497, 503 zu §§ 4, 5 EStG; Auler, S.12; eine rein dynamische Betrachtungsweise.
 - (2) Vgl. Teichmann-Koehler, Anm.6 b zu § 131 AktG; Schlegelberger-Quassowski, RdNr.35 zu § 131 AktG.
 - (3) Z.B. Prozeßkosten, Bürgschaften, Haftungsverpflichtungen.
 - (4) Mellerowicz, Anm.37 zu § 131 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.157 zu § 131 AktG; WP-Handb., Bd.I, S.424.
 - (5) Vgl. Hartmann, HdB, Bd.III, Sp.4730 ff (4734).
 - (6) Hartmann, a.a.O.; vgl. van der Velde, ZfhF 1954, S.273 ff (278 f): über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
 - (7) Hartmann, a.a.O., Sp.4730; vgl. auch van der Velde, WPg 1952, S.328 ff (328).
 - (8) Vgl. WP-Handb., Bd.I, S.424; Hartmann, a.a.O., S.4736.
 - (9) A.A. Kosiol, S.159 (Bilanzreform...).
 - (10) So Hartmann, a.a.O., Sp.4732; Auler, WP 1952, S.169 ff (171); Vontobel, S.21, falls sie richtig bemessen sind.

Eigen- und Fremdkapital stehen (1), ist bestritten. Da Rückstellungen aber Kapital sind, müssen sie wirtschaftlich dem Fremdkapital zugeordnet werden (2); ein Zwischending gibt es nicht (3).

Rückstellungen mindern den Gewinn (4). Sie sind zu Lasten des laufenden Jahresergebnisses zu verbuchen (5); das betreffende Aufwandskonto wird belastet, und der Betrag wird dem Rückstellungskonto gutgeschrieben (6).

Rückstellungen sind deswegen immer zweckgebunden (7). Da sie einen bereits entstandenen Aufwand, der später zur Ausgabe führen kann, erfassen sollen, werden sie gerade für diesen bestimmten Aufwand gebildet. Dabei können Gratifikationen, Anwaltskosten, Steuern, Pensionen, Garantiezusagen, Gewährleistungen in Betracht kommen.

Der Aufwand muß bereits entstanden sein (8). Entsteht der Aufwand erst in der Zukunft, so können nur Rücklagen, aber keine Rückstellungen gebildet werden (9).

Wie schwierig trotz dieser theoretisch klaren Herausarbeitung des Rückstellungsbegriffes die Abgrenzung zur Rücklage ist, zeigt das Urteil des BFH vom 26. Februar 1964 (10). Das Gericht lehnt eine Rückstellung für Schäden ab, die den Kraftwerksanlagen einer GmbH alle 10 bis 12 Jahre durch angesammelte Geröllmassen drohen. Weder sei eine wirtschaftliche Last erkennbar noch hätten die Ausgaben ihren Grund in irgendwelchen Umständen, die das

-
- (1) Vgl. Werninger, S.61; Vontobel, S.21, falls reichlich bemessen; Mühlenfeld, WT 1940, S.144 ff (144).
 - (2) So mit überzeugenden Argumenten Wöhe, Bd.I, S.403.
 - (3) Wöhe, a.a.O.
 - (4) Hartmann, a.a.O., Sp.4733; Werninger, S.59.
 - (5) Hartmann, a.a.O., Sp.4738.
 - (6) Vgl. Raufelder, S.56.
 - (7) Hartmann, HdB, Bd.III, Sp.4707 ff (4707); Wöhe, Bd.I, S.402.
 - (8) Littmann, RdNr.497 zu §§ 4, 5 EStG; Werninger, S.60.
 - (9) Ständige Rspr. des RFH und BFH, für viele: Urt.d.RFH I A a 643/29 v. 17.12.1929, RStBl 1930, S.95; d. BFH I 139/62, U v. 26.2.1964, BStBl III, S.333 f (334); Littmann-Förger, RdNr.A 195, S.69.
 - (10) I 139/62 U, BStBl III, S.333 f; vgl. Littmann, RdNr.497 zu §§ 4, 5 EStG; die Grenze zwischen Rückstellungen und Rücklagen ist flüssig, vgl. Ritter, Anm.3 b zu § 77 AktG, S.254.

vergangene oder ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr betreffen (1). Die entscheidende und oft schwer zu beantwortende Frage ist dabei, welcher Wirtschaftsperiode die späteren Ausgaben wirtschaftlich gesehen als Aufwand zugerechnet werden (2).

Die Zahl der Rückstellungsarten ist entsprechend der Mannigfaltigkeit der Aufwandsmöglichkeiten sehr groß (3). Ob und wie die Rückstellungsarten in ein System gebracht werden können, wurde in der Literatur durch zahlreiche Gliederungen zu lösen versucht (4). Da hier vor allem der Einfluß des neuen Aktiengesetzes von 1965 auf die Bildung der vier Bilanzposten im Handels- und Steuerrecht zu untersuchen ist, erscheint es gerechtfertigt, der gesetzlichen Aufzählung in § 152 VII AktG zu folgen. Danach dürfen Rückstellungen gebildet werden

- a) für ungewisse Verbindlichkeiten,
- b) für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- c) für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
- d) für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Die Rückstellungen dienen dazu, den Erfolg richtig festzustellen (5). Mit ihrer Hilfe soll jeder Periode vollständig der ihr zukommende Aufwand und Erfolg zugerechnet werden, auch ein von vornherein nicht genau bestimmbarer Aufwand (6).

-
- (1) So S.334; wohl zustimmend Littmann, RdNr.496, 499 zu §§ 4, 5 EStG; teilweise ablehnend Hoffmann, FR 1964, S.478 f.
 - (2) Vgl. Littmann, RdNr.497 zu §§ 4, 5 EStG; Littmann-Förger, RdNr.A 195, S.69; vgl. unten, S.
 - (3) Vgl. die Aufzählung bei Mellerowicz, a.a.O., Anm.37 zu § 131 AktG; WP-Handb., Bd.I, S.425-429; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.158 zu § 131 AktG.
 - (4) Hartmann, a.a.O., Sp.4731, 4732; Werninger, S.155; Streit, S.44; Auler, S.36; Rudolph, S.17; Trumpler, S.278; van de Velde, WPg 1952, S.328 ff (329); Wöhe, Bd.I, S.432 f; vgl. auch v.Godin-Wilhelmi, Anm.34 zu § 131 AktG; Littmann, RdNr.504 ff zu §§ 4, 5 EStG.
 - (5) Vontobel, S.12; Hartmann, a.a.O., Sp.4736.
 - (6) Streit, S.4; vgl. Auler, S.18; Hartmann, a.a.O.

Es gilt, die Ausgaben so zu verteilen, daß sie in den Zeiträumen verrechnet werden, in denen sie wirtschaftlich als Aufwand wirken (1). Dabei wird unterstellt, daß die Ausgaben bereits in einem früheren Zeitpunkt bewirkt wurden, als es tatsächlich geschieht (2). Sinn und Zweck der Rückstellungen liegen somit in der Abgrenzung der einzelnen Wirtschaftsjahrgewinne gegeneinander (3).

C. ABGRENZUNGSPOSTEN

Die Rechnungsabgrenzung wird bei solchen Aufwands- und Ertragsvorgängen durchgeführt, "die infolge prä- oder postnumerando bewirkter Leistungen eine zeitlich unterschiedliche Bestands- und Erfolgswirksamkeit ausweisen" (4). Dabei geht die Bestandsänderung der Erfolgsänderung entweder voraus oder folgt ihr nach (5).

Daraus ergibt sich, daß die Abgrenzungsposten erfolgswirksame Buchungsvorgänge sind (6); sie werden stets zugunsten oder zu Lasten von Erfolgskonten gebildet (7), beeinflussen also immer den Gewinn (8). Die Abgrenzungsposten ergeben sich zwangsläufig aus der dynamischen Bilanzauffassung (9). Denn aus dieser Sicht kann die Bilanz, mit deren Hilfe für eine richtige Betriebssteuerung der vergleichbare Erfolg ermittelt werden soll (10), als Sammlung transitorischer und antizipativer Posten (11) bezeichnet werden (12).

(1) Götze, S.120, Anm.7.

(2) Vgl. Littmann, RdNr.503 zu §§ 4, 5 EStG; Werninger, S.52.

(3) Littmann-Förger, RdNr.A 3, S.2; vgl. auch Wöhe, Bd.I, S.433.

(4) Bußmann, HdB, Bd.I, Sp.11 ff (13 f).

(5) Bußmann, a.a.O., Sp.14.

(6) Vgl. Bußmann, a.a.O., Sp.11; von Godin-Wilhelmi, Anm.29 zu § 131

(7) Raufelder, S.33.

/AktG.

(8) Vgl. Werninger, S.68.

(9) Blümich-Falk, Anm.20 zu § 5 EStG, Rechnungsabgrenzung, S.494.

(10) Vgl. Schmalenbach, S49-51.

(11) Im weitesten Sinne gebraucht; daneben noch die liquiden Mittel als Aktivum und das Kapital als Passivum.

(12) Vgl. le Coutre, HdB, Bd.I, Sp.1153 ff (1160); Heinen, S.41; sinngemäß auch Hauck, StbJb.1960/61, S.265 ff (266); Gnam, FR 1954, S.245 ff (247).

Es sind transitorische und antizipative Abgrenzungsposten zu unterscheiden (1). Bei den transitorischen Abgrenzungsposten haben sich im abgelaufenen Geschäftsjahr Zahlungsvorgänge (Einnahmen, Ausgaben) ergeben, die Ertrag oder Aufwand eines späteren Jahres sind (2), z.B. Versicherungsbeiträge, Entgelte für Pachten oder Mieten, Zinsen, Diskont (3). Die antizipativen Abgrenzungsposten erfassen Zahlungsvorgänge (Einnahmen, Ausgaben) im neuen Geschäftsjahr, deren Ertrag oder Aufwand das abgelaufene Geschäftsjahr betreffen (4), z.B. Umsatzprämien, Rabatte, Provisionen, Löhne, Abfindungen, Frachten (5).

Weiterhin erfolgt eine zwischenperiodische Abgrenzung in aktive und passive Abgrenzungsposten (6), je nachdem, ob eine Entlastung oder Belastung des Wirtschaftsjahres zu erfolgen hat (7). So weisen die ersteren noch zu fordern- de Gegenleistungen aus, die letzteren erfassen noch geschuldete Gegenlei- stungen (8). Oder in den Worten von Walb (9): Die aktiven Posten enthalten "zuviel - oder rückverrechneten Aufwand und zuwenig - oder nachverrech- neten Ertrag", in den passiven Posten erscheint "der zuviel - oder rückver- rechnete Ertrag und der zuwenig - oder nachverrechnete Aufwand".

Daneben sind die sog. transitorischen Posten im weiteren Sinne zu erwähnen. Es sind solche Aufwendungen, die mehrere Jahre betreffen, ohne daß hier- durch ein Vermögenswert geschaffen wird (10), die aber irgendeinen künftigen Nutzen versprechen (11). Hierher gehören Aufwendungen für Reklame,

-
- (1) Mellerowicz, a.a.O., Anm.30 zu § 131 AktG.
 - (2) Mellerowicz, a.a.O., Anm.30 zu § 131 AktG; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.39g zu §§ 4, 5 EStG, S.261 f; WP-Handb., Bd.I, S. 408; von Godin-Wilhelmi, Anm.29 zu § 131 AktG; Baumbach-Hueck, Anm.6, 12 zu § 131 AktG.
 - (3) Vgl. WP-Handb., a.a.O.
 - (4) Mellerowicz, a.a.O.; Grass, a.a.O., S.262; WP-Handb., Bd.I, S. 409; Baumbach-Hueck, a.a.O.
 - (5) WP-Handb., a.a.O.
 - (6) Bußmann, a.a.O., Sp.14.
 - (7) Hübner, FR 1963, S.267 f.
 - (8) Vgl. Bußmann, a.a.O.
 - (9) Die Erfolgsrechnung..., S.152.
 - (10) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.105 zu § 131 AktG.
 - (11) Grass, a.a.O.

die für längere Zeitdauer bestimmt ist, Abraumkosten im Bergbau, Vorentwicklungsaufwand, Vorbereitungskosten für Ausstellungen (1).

Verdeutlicht wird die Aufteilung der Rechnungsabgrenzungsposten in folgendem Schema (2):

	Aktiver Rechnungs- abgrenzungsposten	Passiver Rechnungs- abgrenzungsposten
Transitorischer RAP	im voraus gezahlte (noch nicht fällige) Miete; bereits Ausgabe - noch nicht Aufwand	im voraus vereinnahmte (noch nicht fällige) Miete; bereits Einnahme - noch nicht Ertrag
Antizipativer RAP	noch zu vereinnahmende (bereits fällige) Miete; bereits Ertrag - noch nicht Einnahme	noch zu zahlende (bereits fällige) Miete; bereits Aufwand - noch nicht Ausgabe

Wurden die Rücklagen als zusätzliches Eigenkapital für künftige Ausgaben und die Rückstellungen als Aufwand, der in einer späteren Periode zu einer Ausgabe führt, definiert, so ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten allein zwischen dem antizipativen Passivum und den Rückstellungen. Beide verrechnen jetzigen Aufwand, der zu späteren Ausgaben führt (3). An unterschiedlichen Merkmalen bestehen jedoch: Rückstellungen können in ihrer Höhe ungewiß sein, während passive Antizipationen zahlenmäßig feststehen (4); das gleiche gilt für den Zeitpunkt der Ausgabe (5). Weiterhin können Rückstellun-

(1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.

(2) Bußmann, a.a.O., Sp.15 in Verbindung mit der Übersicht in Sp.14; vgl. auch Schütz, DB 1958, S.57 f (58).

(3) Wöhe, Bd.I, S.407; im Hinblick auf weitere Gemeinsamkeiten, vgl. Werninger, S.68 f.

(4) Streit, S.3 f, 101; Werninger, S.69; Wöhe, Bd.I, S.407; Littmann-Förger, RdNr. A 231, S.81; Leitner, S.28; Mellerowicz, Forschungs- und Entwicklungstätigkeit..., S.288.

(5) Streit, a.a.O.; Vontobel, S.41; Werninger, a.a.O.; Wöhe, a.a.O.; Littmann-Förger, a.a.O.; Leitner, a.a.O.; Weiß, WPr 1933, S.25 ff (26).

gen zu jeder Aufwandsart gebildet werden, wenn der Aufwand nur in der Rechnungsperiode verursacht wurde (1). Dagegen werden passive Antizipationen i.d.R. nur für Leistungen gebildet, die der Betrieb kontinuierlich in Anspruch nimmt, und die in regelmäßigen Zeitabständen, zu bestimmten festgelegten Zeitpunkten abgerechnet werden (2), beispielsweise bei Mieten, Darlehnszinsen, Versicherungen.

Aus den unterschiedlichen Merkmalen ergibt sich, daß beide Bilanzposten vor allem formell voneinander abweichen (3). Auch wenn keine Wesensunterschiede (4) bestehen, so ermöglichen die dargelegten Merkmale doch eine verhältnismäßig klare Abgrenzung (5).

Die Rechnungsabgrenzungsposten erklären sich daraus, daß der Jahresabschluß ein lediglich rechnungsmäßiger, künstlicher Einschnitt in das betriebliche Geschehen ist (6), begründet in der Notwendigkeit, den Totalgewinn eines Unternehmens in Wirtschaftsjahrgewinne aufzuspalten (7). Sie erstreben einen Ausgleich zwischen dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr und der späteren Geschäftszeit (8); sie sollen die Aufwendungen und Erträge der Bilanz des wirtschaftlich verursachenden Jahres zuführen (9), m.a.W. sie dienen der richtigen Periodenabgrenzung (10) und stellen den Erfolg richtig (11).

-
- (1) Vgl. Littmann, RdNr.520 zu §§ 4, 5 EStG, der Verursachungsbegriff als der zentrale Begriff.
 - (2) Vgl. Werninger, S.69; Wöhe, Bd.I, S.407; Trumpler, S.205.
 - (3) Vgl. Werninger, S.70.
 - (4) Vgl. Blümich-Falk, 8.Aufl., Anm.20 zu § 5 EStG, Rechnungsabgrenzung, S.422, wo die Rückstellung als Hauptfall der Rechnungsabgrenzung bezeichnet wurde.
 - (5) Werninger, S.70; Wandel, BFuP 1950, S.267 ff (272); Wöhe, Bd.I, S.407; a.A. Urt. d. OFH I 174/43 S. v. 22.6.1949, StW Nr.51 aus dem Vorbescheid S.115; d. BFH I 119/53 U v. 15.12.1953, BStBl 1954, S.33 f (34).
 - (6) Schlegelberger-Quassowski, RdNr.31 zu § 131 AktG.
 - (7) Littmann-Förger, RdNr.A 3, S.2.
 - (8) Blümich-Falk, Anm.20 zu § 3 EStG, Rechnungsabgrenzung, S.493 f.
 - (9) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O.
 - (10) Wöhe, Bd.I, S.406; Werninger, S.68; Wandel, a.a.O., S.268; Gnam, FR 1954, S.245 ff (247).
 - (11) WP-Handb., Bd.I, S.409; vgl. Grass, a.a.O., S.260; Teichmann-Koehler, Anm.5 zu § 131 AktG; Radau, NB 1961, S.157 f (158); Schütz, DB 1958, S.29 ff (32).

D. WERTBERICHTIGUNGEN

Wertberichtigungen sind Korrekturposten (1). Sie können auf der Aktiv- und Passivseite vorkommen (2) und berichtigen die einzelnen Wertansätze auf der anderen Bilanzseite (3). Es ist jedoch üblich, den Begriff der Wertberichtigungen in der Betriebswirtschaftslehre, im Handels- und Steuerrecht nur für Berichtigungen von Aktivposten zu verwenden (4), dagegen Wertberichtigungen zu Passivposten (5) i.d.R. unter den Abgrenzungsposten auszuweisen (6).

Wertberichtigungen in diesem Sinne werden zu Posten des Anlage- und des Umlaufvermögens gebildet (7). Sie sind dann passive Korrekturposten für die auf der Aktivseite zu hoch eingesetzten Werte (8). Sie gehören ursächlich stets zu einem Hauptposten, den sie berichtigen (9) und mindern dadurch den Gewinn (10).

Bei den Wertberichtigungen handelt es sich um mittelbare Abschreibungen (11). Der abzuschreibende Betrag wird dem passiven Korrekturposten zugeführt,

- (1) Hübner, FR 1963, S.167 f (268).
- (2) Vgl. Ruchti, HdB, Bd.IV, Sp.6317 ff (6317); Baier-Fährnrich, S.445; Brönner, S.720.
- (3) Hübner, a.a.O.; van der Velde, FR 1962, S.494 f (494).
- (4) Vgl. Ruchti, a.a.O.; vgl. die Definition bei Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.147 zu § 131 AktG.
- (5) Z.B.: das Disagio bei Anleihen, Damnum bei Hypotheken (zweifelnd Baier-Fährnrich, a.a.O.).
- (6) Ruchti, a.a.O.; vgl. § 156 Abs.3 AktG, hierzu Spieth, WPg 1966, S.253 ff (257).
- (7) Zwar erwähnt § 131 Abs.1 B III AktG 1937 nur Wertberichtigungen zu Posten des Anlagevermögens, wollte damit aber nicht Wertberichtigungen zu Posten des Umlaufvermögens ausschließen; vgl. Mellerowicz, a.a.O., Anm.36 zu § 131 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.152 zu § 131 AktG; von Godin-Wilhelmi, Anm.33 zu § 131 AktG; Baumbach-Hueck, Anm.9 zu § 131 AktG.
- (8) Vgl. Mellerowicz, a.a.O.; Ruchti, a.a.O.; WP-Handb., Bd.I, S.423; Trumpler, S.276.
- (9) Vgl. Littmann, RdNr.546 zu §§ 4, 5 EStG; Ruchti, a.a.O.; Schütz; a.a.O.; van der Velde, a.a.O.
- (10) Vgl. Littmann, a.a.O.; Wöhe, Bd.I, S.408 f.
- (11) Von Godin-Wilhelmi, Anm.33 zu § 131 AktG.

während der betreffende Aktivposten unverändert bleibt (1). Der Wertberichtigungsposten weist somit auf der Passivseite die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert oder einen Zwischenwert aus (2). Im Ergebnis wird dasselbe erreicht, wie wenn der Aktivposten selbst um den auf dem Wertberichtigungsposten angezeigten Betrag niedriger angesetzt wird (3). Es muß nur von dem zu hohen Bruttowert die Wertberichtigung abgesetzt werden, wenn der richtige Wert, der Nettowert, ermittelt werden soll (4).

Schwierig ist allein die Abgrenzung der Wertberichtigungen von den Rückstellungen. Hervorzuheben sind folgende unterschiedliche Merkmale: Rückstellungen sind nur auf der Passivseite, Wertberichtigungen dagegen auf beiden Bilanzseiten möglich (5). Wertberichtigungen stehen im Gegensatz zu den Rückstellungen immer mit einem Hauptposten in Verbindung (6). Die Verwendung der Rückstellungen erfolgt bei Erbringung der Ausgaben oder Leistung, Wertberichtigungen werden ausgebucht, wenn auch der Aktivposten, den sie korrigieren, aus der Bilanz verschwindet (7). Hinzu kommt noch, daß Rückstellungen nicht dem Prinzip des Wertzusammenhangs (8) unterliegen (9).

Besondere Schwierigkeiten bereitet das Delkredere, das den wichtigsten Wertberichtigungsposten darstellt (10). Das Delkredere ist der Korrektivposten zu der Position Forderungen (11), d.h. es wird indirekt abgeschrieben (12), wobei auf der Aktivseite der Bilanz die Debitoren zum Nennwert ausgewiesen

(1) Mellerowicz, a.a.O.

(2) Vgl. Littmann, a.a.O.; Urt. d. BFH IV 114/58 v. 2.6.1960, HFR 1961, S.73 f (74) links oben.

(3) Schlegelberger-Quassowski, RdNr.34 zu § 131 AktG.

(4) Vgl. Ruchti, a.a.O.; Schneider, DB 1965, S.751 ff (751).

(5) Werninger, S.65.

(6) Vgl. Werninger, a.a.O.; Littmann, DStZ 1948, S.50 ff (56); Schütz, a.a.O., im Verhältnis Rechnungsabgrenzung - Wertberichtigung, was hier entsprechend angewandt werden kann.

(7) Vgl. Werninger, S.66; Wöhe, Bd.I, S.409.

(8) Darunter ist zu verstehen, daß der Wertansatz einer früheren Bilanz nicht überschritten werden darf; Kiehl, StBg 1966, S.82 ff (85).

(9) Werninger, S.67; Wöhe, Bd.I, S.409.

(10) Vgl. Urt.d.BFH IV 114/58 v. 2.6.1960, HFR 1961, S.73 f (73).

(11) Schneider, a.a.O.; van der Velde, a.a.O., S.495.

(12) Raufelder, S.54.

werden und die Berichtigung auf der Passivseite durch die Wertberichtigung auf Forderungen (Delkredere) erfolgt (1).

Die Bildung von Wertberichtigungen bewirkt dasselbe Ergebnis, wie wenn man den Aktivposten selbst niedriger ansetzt. Es wird aber der einzelne Aktivposten zu dem ursprünglichen Ansatz ausgewiesen, während der Wertberichtigungsposten sich um die Abschreibungsbeträge erhöht (2). Dies hat den Vorzug, daß sich die Höhe des Abzugs erkennen läßt (3). Darin liegt die Aufgabe der Wertberichtigungen: Sie berichtigen zu hoch angesetzte Werte auf der Aktivseite (4) und schaffen einen besseren Einblick in die betrieblichen Verhältnisse als die direkte Abschreibung (5). Dem steht jedoch der Nachteil gegenüber, daß die Schlußsumme der Aktiv- und Passivseiten um den Betrag der Wertberichtigungsposten zu hoch ist (6).

Zusammenfassend ergibt sich (7):

- 1) Rücklagen sind Teile des Eigenkapitals. Ihre Bildung ist erfolgsneutral. Rücklagen müssen nicht zweckgebunden sein und werden für künftige Ausgaben gebildet.
- 2) Rückstellungen sind wirtschaftlich Fremdkapital. Sie mindern den Erfolg. Rückstellungen sind immer zweckgebunden und verrechnen gegenwärtigen Aufwand, der zu einer möglichen Ausgabe führt.
- 3) Rechnungsabgrenzungsposten beeinflussen immer den Erfolg. Sie dienen der periodengerechten Erfolgsermittlung und sind in ihrer Höhe und dem Termin ihrer Fälligkeit bestimmbar.
- 4) Wertberichtigungen sind Korrekturposten. Sie gehören stets zu einem aktiven Hauptposten, den sie berichtigen und mindern dadurch den Erfolg.

-
- (1) Schneider, a.a.O.
 - (2) Mellerowicz, a.a.O., Anm.36 zu § 131 AktG.
 - (3) Vgl. Brönnner, S.720; Schlegelberger-Quassowski, RdNr.34 zu § 131 AktG; damit wird in adäquater Weise die Kapitalfreisetzung dargestellt; Weilbach, BFuP 1957, S.719 ff (724); vgl. auch Ruchti, a.a.O., Sp.6318 f.
 - (4) WP-Handb., Bd.I, S.423; Ruchti, a.a.O., Sp.6317; Wöhe, a.a.O.; Mellerowicz, a.a.O.; Littmann, RdNr.546 zu §§ 4, 5 EStG; Teichmann-Koehler, Anm.6b zu § 131 AktG; Trumpler, S.276; Brönnner, S.720.
 - (5) Ruchti, a.a.O., Sp.6319.
 - (6) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O.
 - (7) Vgl. auch Wöhe, a.a.O.

Zweiter Hauptteil:

DIE GESETZLICHE REGELUNG DER RÜCKLAGEN, RÜCKSTELLUNGEN, ABGRENZUNGSPOSTEN und WERTBERICHTIGUNGEN IM HANDELS- UND ERTRAGSTEUERRECHT NACH LITERATUR UND RECHTSPRECHUNG

Exkurs: DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG

Für die Behandlung der Rücklagen, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzung und Wertberichtigung fehlen allgemeine handelsrechtliche Bestimmungen. Von § 40 HGB abgesehen, gelten nach § 38 Abs.1 HGB für die Aufstellung der Bilanz (1) die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) (2) (3). Sondervorschriften enthalten die §§ 151-156 AktG (§§ 131-133 AktG 1937) für die Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien, § 42 GmbHG für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, §§ 33 b-f GenG für die eingetragene Genossenschaft. Auch ihnen ist in den §§ 149 AktG (129 AktG 1937), 33 b GenG der allgemeine Hinweis vorangestellt, daß der Jahresabschluß den GoB zu entsprechen hat. Daraus zieht man den Schluß, daß die den genannten Vorschriften nachfolgenden Gliederungs- und Bewertungsbestimmungen als Teil der GoB für die Auslegung der §§ 39, 40 HGB von Bedeutung sind und über § 38 HGB das gesamte Handelsrecht entscheidend beeinflussen (4). Diese Frage behandelt ausführlich der dritte Hauptteil. Da aber allgemeine handelsrechtliche Bestimmungen fehlen, soll zunächst von

-
- (1) Nach § 39 Abs.1 HGB ein das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellender Abschluß.
 - (2) Vgl. Baumbach-Duden, Anm.2 A zu § 40 HGB.
 - (3) Es wird auch von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung gesprochen. Darunter sind die auf den Jahresabschluß bezogenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu verstehen. Zwischen den beiden Begriffen "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" und "Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung" besteht kein Gegensatz; vgl. Anderson, S.9; Dörlener, BB 1959, S.1217 ff (1217); Waldner, BB 1961, S.1108 ff (1108 FN 7).
 - (4) Vgl. Baumbach-Duden, Anm.2 E zu § 39, Anm.2 A zu § 40 HGB; Würdinger in RGR Komm. zu HGB, Anm.8 zu § 39, Anm.3 zu § 40 HGB; vgl. auch die weitgehend befolgten "Richtlinien zur Organisation der Buchführung (im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens)" v. 11.11.1937 unter II 8, abgedruckt in Schlegelberger-Hildebrandt, Einleitung zu § 38 HGB.

dieser Ansicht ausgegangen werden. Die folgenden Ausführungen stellen deswegen im handelsrechtlichen Teil überwiegend eine Gegenüberstellung des alten mit dem neuen Aktienrecht dar.

Auch die §§ 4, 5 EStG (1) weisen auf die GoB. Danach bestimmt sich der Gewinn aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen; bestimmte Gewerbetreibende müssen dabei für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen ansetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Einschränkend sind jedoch steuerliche Sonderregelungen zu befolgen. Für die Behandlung der Rücklagen, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzung und Wertberichtigung fehlen im wesentlichen aber solche Bestimmungen.

Auf Grund der Verweisungsvorschriften im HGB, AktG, GenG, EStG werden die GoB zu einem wichtigen Problemkreis im Handels- und Ertragssteuerrecht. Literatur und Rechtsprechung stützen zum großen Teil auf sie ihre Entscheidungen; sie stehen, ohne daß dies im folgenden stets ausdrücklich erwähnt wird, unausgesprochen bei den meisten Problemen des zweiten Hauptteils im Vordergrund.

A. RÜCKLAGEN

I. Die Bildung der offenen Rücklagen

Offene Rücklagen sind Eigenkapitalteile, die auf der Passivseite der Bilanz offen ausgewiesen werden (2). Bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften ist ihre Bildung nicht geregelt. Sie hängt von der unternehmerischen Entscheidung ab.

Bei Gesellschaften mit einem nominell unverändert zu bilanzierenden Haftungskapital wie beispielsweise bei der Aktiengesellschaft, bedarf es zur Bildung der offenen Rücklagen eigener Rücklageposten (3). Dabei unterscheidet

(1) § 6 Abs.1 S.1 KStG, § 7 GewStG verweisen auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

(2) Vgl. oben S.4.

(3) § 151 Abs.1, Passivseite II AktG.

das Aktiengesetz die gesetzliche Rücklage und die freien Rücklagen.

Zu den offenen Rücklagen zählen auch die steuerfreien Rücklagen; denn sie sind nur auf Grund besonderer steuerlicher Voraussetzungen zulässig und können deswegen nur offen gebildet werden. Ihre Behandlung ist bei allen Unternehmen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform gleich.

1. Gesetzliche und freie Rücklagen

§ 150 AktG verlangt für die Aktiengesellschaft die Bildung einer gesetzlichen Rücklage. Die Bestimmungen sind zwingend (1). Die gesetzliche Rücklage hat die Aufgabe, Vermögen zu binden (2) und mögliche Verluste auszugleichen (3).

Diese Zweckbindung wurde gegenüber früher durch § 150 Abs.3, 4 AktG wesentlich verstärkt. Es ist berücksichtigt worden, daß die gesetzliche Rücklage die letzte Reserve der Gesellschaft darstellt, die nur angegriffen werden soll, wenn der Jahresfehlbetrag anders nicht zu decken ist (4). So müssen nach § 150 Abs.3 AktG vor Verwendung der gesetzlichen Rücklage, soweit sie den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Grundkapitals nicht übersteigt, die freien Rücklagen aufgelöst sein; soweit die gesetzliche Rücklage diesen Teil des Grundkapitals übersteigt, darf nach Abs.4, außer im Falle der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach den §§ 207 bis 220 AktG, der übersteigende Betrag nur verwandt werden, wenn nicht gleichzeitig die freien Rücklagen zur Gewinnausschüttung aufgelöst werden.

Auch bei den Quellen für die gesetzliche Rücklage sind sachliche Änderungen vorgenommen worden, um die Berechnung der Beträge zu vereinfachen, verschiedene Streitfragen auszuräumen und die Vorschriften den übrigen Vorschriften über die Rechnungslegung anzupassen (4). Die wichtigste Änderung betrifft die Berechnungsgrundlage für den einzustellenden Rücklagebetrag nach § 150

-
- (1) Von Godin-Wilhelmi, Anm.1 zu § 130 AktG;
vgl. § 256 Abs.1, 4 AktG.
 - (2) Vgl. Staub-Pinner, Anm.1 zu § 262 HGB.
 - (3) Vgl. Mellerowicz, a.a.O., Anm.2 zu § 130 AktG.
 - (4) Vgl. Begründung RegE, Kropff, S.222.
 - (5) Begründung RegE, Kropff, S.220.

Abs.2 Nr.1 AktG. In die gesetzliche Rücklage ist der zwanzigste Teil (1) des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen.

Aus § 157 Abs.1 Nr.30, 31 AktG ergibt sich, daß Rücklagen erst nach der Ermittlung des Jahresüberschusses gebildet und aufgelöst werden, so daß der Jahresüberschuß als Berechnungsgrundlage durch die Bildung und Auflösung von Rücklagen nicht verändert wird. Diese Regelung macht eine Rückrechnung, wie sie bisher notwendig war (2), überflüssig. Weiterhin geht aus der Reihenfolge der Posten Nr.28 bis 31 in § 157 Abs.1 AktG und aus § 58 Abs.1 S.3 AktG hervor, daß ein Verlustvortrag sofort zu decken und als Berechnungsgrundlage der um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderte Jahresüberschuß zu bestimmen ist (3). Da nach § 157 Abs.1 Nr.29 AktG der Gewinnvortrag nach dem Jahresüberschuß ausgewiesen wird, ist er nicht in die Berechnungsgrundlage einzubeziehen (4), was bisher zweifelhaft sein konnte, da der Reingewinn als Berechnungsgrundlage (§ 130 Abs.1 Nr.1 AktG 1937) den Gewinnvortrag aus dem Vorjahr enthält (§ 132 Abs.3 Nr.33 AktG 1937).

Gegenüber der gesetzlichen Rücklage beruhen die freien Rücklagen auf dem Willen der Gesellschaft. Ihre Bildung war bisher nicht ausdrücklich festgelegt. In der Regel entschieden gemäß § 125 AktG 1937 Vorstand und Aufsichtsrat bei der Bilanzfeststellung über die Rücklagenbildung, und die Aktionäre mußten gemäß § 126 Abs.3 S.1 AktG 1937 die Entscheidung hinnehmen. Nach § 126 Abs.1 AktG 1937 konnten sie nur noch über die Verwendung des von der Verwaltung ihnen zur Verfügung gestellten Betrages bestimmen. Diese Regelung war unbefriedigend, "weil sie die Bildung offener Rücklagen in das freie Ermessen der Verwaltung stellt und nicht genügend berücksichtigt, daß die Bildung von Rücklagen praktisch die Einlage des Aktionärs und damit auch sein Risiko erhöht, ohne daß sich auch die ihm gewährte Dividende entspre-

-
- (1) Die Satzung kann nicht mehr bestimmen, daß ein höherer Teil eingestellt wird. Dies ergibt sich daraus, daß das Wort "mindestens" weggelassen wurde und daß § 58 Abs.1 AktG, der sonst die der Satzung gestatteten Bestimmungen über Einstellungen in Rücklagen behandelt, eine Ermächtigung für die Satzung über Einstellungen in die gesetzliche Rücklage nicht vorsieht, vgl. Begründung RegE, Kropff, S.220 f.
 - (2) Vgl. Mellerowicz, a.a.O., Anm.6 zu § 130 AktG.
 - (3) So Begründung RegE, Kropff, S.220.
 - (4) Begründung RegE, Kropff, a.a.O.

chend erhöht" (1). Deswegen trifft § 58 AktG eine hier nicht weiter zu erörternde Regelung, die eine zu große Minderung des Bilanzgewinns und damit eine Aushöhlung des Rechts der Hauptversammlung, über die Verwendung des Bilanzgewinns zu beschließen, vermeidet. Sie stellt einen Kompromiß zwischen dem Interesse der Aktionäre auf Auszahlung des erzielten Gewinns und dem der Verwaltung auf Sicherung des Unternehmens dar (2).

2. Die steuerfreien Rücklagen

Steuerfreie Rücklagen sind freiwillige offene Rücklagen, deren steuerliche Abzugsfähigkeit vom Steuerrecht gebilligt wird (3). Sie erbringen dem Unternehmer i.d.R. keine endgültige Steuerersparnis, sondern stellen lediglich Steuerverschiebungen auf spätere Perioden dar; dadurch verbessert sich die Liquidität der Unternehmung.

a) Die Rücklage für Ersatzbeschaffung (4)

Die Anerkennung der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist ein Akt richterlicher Rechtsfortbildung (5). Inzwischen ist die Rücklage gewohnheitsrechtlich anerkannt (6); es handelt sich um einen Fall der Auslegung nach wirtschaftlicher

(1) Ausschlußbericht, Kropff, S.76.

(2) Vgl. Ausschlußbericht, Kropff, S.76 f, Wilhelmi, AG 1965, S.153 ff (154); Gessler, AG 1965, S.343 ff (346).

(3) Vgl. oben S.6.

(4) Vgl. Abschn.35 EStR 1965 für buchführende Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Tätige, die den Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln; für die im folgenden nicht weiter behandelten Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs.3 EStG ermitteln, vgl. Abschn.35 Abs.7 EStR 1965.

(5) Littmann, RdNr.556 zu § 6 EStG; vgl. zur Übertragung stiller Rücklagen auf ein Ersatzwirtschaftsgut und zur Rücklage für Ersatzbeschaffung Urtd. d.RFH VI A 514/30 v. 2.4.1930, RStBl S.313 ff (314); I A 409/32 v. 20.12.1933, RStBl 1934, S.432 ff (434); VI 11/44 v. 3.5.1944, RStBl S.619 f (619); d. BFH I 4/52, U v. 17.5.1952, BStBl III, S.208 ff (211); IV 406/55, U v. 9.5.1957, BStBl III, S.261 f (262); I 315/56, U v. 3.9.1957, BStBl III, S.386 f (387); I 51/59, U v. 22.9.1959, BStBl III, 1961, S.1 f (2); I 112/61 v. 7.11.1961, BB 1961, S.1363.

(6) Littmann, RdNr.561 zu § 6 EStG; Brumund, DStR 1966, S.599 ff (600).

Betrachtungsweise (Frage der Gewinnverwirklichung) (1). Ihr liegt die Auffassung zugrunde, daß es unbillig sei, die Versteuerung offengelegter stiller Reserven als Gewinn in den Fällen zu verlangen, in denen das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ohne oder gar gegen den Willen des Steuerpflichtigen namentlich durch Einwirkung höherer Gewalt oder auf Grund eines behördlichen Eingriffs ausgeschieden ist (2). Vor allem würde im Falle einer Versteuerung die Ersatzbeschaffung i.d.R. erschwert, wenn nicht gar unmöglich gemacht (3).

Die Bildung der steuerfreien Rücklage (4) für Ersatzbeschaffung setzt voraus (5):

- 1) Das Wirtschaftsgut (6) muß infolge höherer Gewalt (z.B. Brand, Diebstahl) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. drohende Enteignung, Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sein.
- 2) Die Entschädigung muß für das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgut als solches und nicht für Schäden gezahlt worden sein, die die Folge des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen sind (z.B. Abräumungskosten, entgehender Gewinn, Umzugskosten).
- 3) Das Ersatzwirtschaftsgut muß wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllen wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut.
- 4) Die Ersatzbeschaffung muß am Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem das Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, ernstlich geplant sein.
- 5) Die genannten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden, wenn ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs be-

-
- (1) Vgl. Urt. d. BFH I 4/52 U v. 17.5.1952, BStBl III, S.208 ff (210, 211).
 - (2) Vgl. Littmann, RdNr.557 zu § 6 EStG.
 - (3) Littmann, a.a.O.; Wöhe, Bd.I, S.415.
 - (4) Es erfolgt jedoch lediglich eine Verlagerung von an sich sofort zu versteuernden Buchgewinnen auf mehrere Jahre, Richter, DStR 1966, S.627 ff (628). Zur weiteren Auswirkung der Rücklage und ihrer Auflösung unten
 - (5) Abschn.35 EStR 1965. / S.26.
 - (6) Es kann sich um jedes mögliche Wirtschaftsgut handeln, auch um Gegenstände des Vorratsvermögens oder um immaterielle Wirtschaftsgüter, Richter, a.a.O.

schädigt wird und die dafür gewährte Entschädigung den zu berücksichtigenden Schaden übersteigt. An die Stelle des Zeitpunktes der Ersatzbeschaffung tritt dabei der Zeitpunkt der Instandsetzung.

Die Rücklage (1) ist gesondert auszuweisen (2) und kann in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts und der Entschädigung (dem Entschädigungsanspruch) gebildet werden. Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts zu übertragen (3) (4) (5). Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrags der verwendeten Rücklage anzusetzen.

-
- (1) Für das Folgende vgl. Abschn.35 Abs.5, 6 EStR 1965.
 - (2) Dies gilt nur für die Steuerbilanz. Es besteht keine Verpflichtung, die Rücklage in der Handelsbilanz gesondert auszuweisen, vgl. Brumund, a.a.O., S.601.
 - (3) Der Buchgewinn wird also "im Jahre seines Entstehens un versteuert zurückgestellt und später dem Anschaffungspreis des Ersatzgegenstandes als außerordentliche Abschreibung gegenübergestellt. Der wegfallende Gewinn und die wegfallende Absatzmöglichkeit gleichen sich dabei etwa aus. Vermieden wird aber - und das ist wesentlich - die hohe Belastung der einmaligen Gewinnspitze mit der progressiven Ertragssteuer. Dadurch wird im Regelfall ein wesentlich höherer Steuerbetrag erspart, als künftig die Mehrsteuer wegen der auf lange Zeit verteilten wegfallenden Absatzmöglichkeit kosten wird. Dazu kommt noch die Verzinsung des ersparten Steuerbetrages". Weissenborn, BB 1967, S.244 ff (244).
 - (4) Die Rücklage ist voll übertragbar, auch wenn der Entschädigungsbetrag über den Teilwert, Zeitwert oder gemeinen Wert hinausgeht, Brumund, a.a.O., S.600.
 - (5) Scheidet ein Wirtschaftsgut gegen Barzahlung und gegen Erhalt eines Ersatzwirtschaftsguts aus oder wird die für das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erhaltene Entschädigung nicht in vollem Umfang zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts verwendet, so darf die stille Rücklage bzw. die Rücklage für Ersatzbeschaffung nur anteilig auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, vgl. Abschn.35 Abs.6 EStR 1965 und Urt.d.BFH I 315/56, U v. 3.9.1957, BStBl III, S.386 f (387); IV 406/55, U v. 9.5.1957, BStBl III, S.261 f (262).

Die Rücklage ist bei einem beweglichen Wirtschaftsgut am Schluß des ersten (1), bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluß des zweiten (2) auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt ist.

b) Die Rücklage nach § 6 b EStG (3)

In Erweiterung des von der Rechtsprechung entwickelten Rechtsinstituts der Rücklage für Ersatzbeschaffung hat der § 6 b EStG die geltenden Prinzipien der Vermögenszuwachstheorie weiter aufgelockert (4). Die Vorschrift bezweckt, dem Betrieb Mittel zur Rationalisierung und Modernisierung zu erhalten (5), volkswirtschaftlich erwünschte Standortverlagerungen zu fördern (6), die Auflockerung des Grundstückmarktes zu begünstigen (7), sowie erwünschte Konzentrationsvorgänge zu beschleunigen (8).

Zu den wichtigsten Voraussetzungen für die Bildung einer steuerfreien Rücklage (9) nach § 6 b EStG gehören:

- 1) Es müssen bestimmte Anlagegüter (z.B. Grund und Boden, Gebäude, Schiffe, Anteile an Kapitalgesellschaften) veräußert worden sein.

-
- (1) Die Frist kann verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß die Ersatzbeschaffung zwar ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte, Urt.d.BFH I 95/56, U v.4.9.1956, BStBl III, S.332; Richter, a.a.O., S.631.
 - (2) Siehe FN 1.
 - (3) Abschn.41 a-c EStR 1965.
 - (4) Thiel, S.26.
 - (5) Begründung des RegE, Thiel, S.121; infolge des Mittelentzugs durch Besteuerung des "Mehrwertes" bei Veräußerung des Wirtschaftsguts und gestiegener Wiederbeschaffungspreise ist eine Ersatzbeschaffung nicht möglich, soweit das Unternehmen nicht verstärkt versteuerte Gewinne einsetzen kann; Büschgen, BFuP 1966, S.277 ff (277).
 - (6) Ebenda, S.119.
 - (7) Ebenda, S.120.
 - (8) Ebenda, S.122.
 - (9) Auch sie bewirkt nur einen Steueraufschub, eine Steuerverlagerung auf spätere Zeitpunkte; Büschgen, a.a.O., S.341; Feuerbaum, DB 1966, S. 509 ff (513).

- 2) Es darf noch kein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden sein.
- 3) In der handelsrechtlichen Jahresbilanz muß ein entsprechender Passivposten in mindestens der gleichen Höhe ausgewiesen werden (1) (2).

Bis zur Höhe der Rücklage können die Steuerpflichtigen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in den folgenden zwei (u.U. vier) Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern einen Betrag im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung abziehen. Soweit die Rücklage nach dieser Zeit noch vorhanden ist (3), muß sie gewinnerhöhend aufgelöst werden.

§ 6 b EStG hat das Rechtsinstitut der Rücklage für Ersatzbeschaffung nicht beeinflußt (4), so daß der Steuerpflichtige, wenn beide Möglichkeiten angewandt werden können, die Wahl hat, welche Vergünstigung er in Anspruch nehmen will (5). Gegenüber der Rücklage für Ersatzbeschaffung unterscheidet sich die Behandlung der stillen Rücklagen nach § 6 b EStG (6):

- 1) § 6 b EStG ist nur auf bestimmte Anlagegüter, die Rücklage für Ersatzbeschaffung auf alle Wirtschaftsgüter anwendbar;
- 2) Bei § 6 b EStG sind Veräußerungsvorgänge, bei der Rücklage für Ersatz-

-
- (1) Weitere Voraussetzungen sind: der begünstigte Personenkreis, eine bestimmte zeitliche Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte, die Zugehörigkeit des Reinvestitionsobjektes zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte, im Inland steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, keine Übertragung auf Reinvestitionsobjekte einer anderen Einkunftsart. Diese erhebliche Zahl von Merkmalen auf der Tatbestandsseite zeigt mit die Kompliziertheit der Bestimmung; vgl. Peters, StW 1966, S.211 ff (211).
 - (2) Zum Ausweis der Rücklage im aktienrechtlichen Jahresabschluß Pohlentz, DB 1965, S.861 f; Hirte, DB 1965, S.1673 f.
 - (3) Es kann die im Vorjahr gebildete Rücklage etwa im ersten Folgejahr teilweise ganz oder teilweise aufgelöst werden; Sarx, FR 1966, S.210 ff (210), a.A. Littmann, RdNr.85 zu § 6 b EStG.
 - (4) Littmann, RdNr.556 zu § 6 EStG.
 - (5) Vgl. Brumund, DStR 1966, S.623 ff (627).
 - (6) Vgl. Wöhe, Bd.I, S.431; Thiel, S.106; Littmann, a.a.O.; Gronenborn, StbJb. 1965/66, S.331 ff (337-340).

beschaffung ist das Ausscheiden auf Grund höherer Gewalt begünstigt;

- 3) Nach § 6 b EStG ist die Übertragung der stillen Rücklagen auf alle zulässigen Wirtschaftsgüter möglich, bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung muß in funktionsgleiche Ersatzgüter reinvestiert werden.
- 4) Eine Rücklage kann nach § 6 b EStG auch dann gebildet werden, wenn eine Reinvestition nicht beabsichtigt ist, während die Rücklage für Ersatzbeschaffung nur zulässig ist, wenn die Ersatzbeschaffung ernstlich geplant ist.

c) Die Rücklage für Preissteigerung (1)

Da die steuerlichen Bewertungsvorschriften grundsätzlich auf dem Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung beruhen, soll der notwendigen Substanzerhaltung durch die Bildung einer Rücklage Rechnung getragen werden (2); diese verhindert, daß Preissteigerungsgewinne (Scheingewinne) infolge starker Preissteigerungen sofort (3) besteuert werden und damit wegen der erhöhten Wiederbeschaffungspreise die gleiche Menge Wirtschaftsgüter nicht wiederbeschafft werden kann (4).

Zu den wichtigsten Voraussetzungen für die Bildung der Rücklage für Preissteigerung gehört:

- 1) Eine Rücklage für Preissteigerung kann nur für vertretbare Wirtschaftsgüter (§ 91 HGB) gebildet werden.

-
- (1) Vgl. § 74 EStDV 1965; Abschn. 228 EStR 1965, für Steuerpflichtige, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 5 EStG ermitteln.
 - (2) Für die substantielle Kapitalerhaltung verlangt erneut Feuerbaum, DB 1966, S. 509 ff (513 f), BB 1966, S. 133 ff (137) die gesetzliche Verankerung einer Substanzerhaltungsrücklage.
 - (3) Da die Rücklage später wieder aufgelöst werden muß, stellt sie lediglich eine Liquiditätshilfe dar, keinesfalls ein Abgehen vom Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung und eine Anerkennung des Substanzerhaltungsgedankens (Wöhe, Bd. I, S. 422). Im übrigen sind Preissteigerungen über 10% in einem Wirtschaftsjahr extreme Ausnahmefälle; deshalb bietet die Rücklage für Preissteigerung dem Unternehmen unter dem Gesichtspunkt der Substanzerhaltung keine wesentliche Hilfe.
 - (4) Vgl. Wöhe, Bd. I, S. 419 f.

- 2) Der Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) der Wirtschaftsgüter am Schluß des Wirtschaftsjahrs muß gegenüber dem Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um mehr als 10 vom Hundert gestiegen sein.
- 3) Für die Höhe der Rücklage ergibt sich: Es ist der Prozentsatz zu ermitteln, um den der Börsen- oder Marktpreis der Wirtschaftsgüter am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zuzüglich der vom Betrieb zu tragenden Preissteigerung von 10% dieses Preises niedriger ist als der Börsen- oder Marktpreis der Wirtschaftsgüter am Schluß des Wirtschaftsjahrs. Dieser Prozentsatz ist auf die am Schluß des Wirtschaftsjahrs in der Steuerbilanz ausgewiesenen und mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten Wirtschaftsgüter (1) anzuwenden. Bis zur Höhe des sich daraus ergebenden Betrages darf dann die Rücklage den Gewinn mindern.

Die Rücklage braucht in Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nur in der Steuerbilanz ausgewiesen zu werden. Sie ist spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen.

d) Die Rücklage für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern

Für bestimmte (2) in § 1 Abs.2 Entwicklungshilfe-Steuergesetz (3) aufgezählte Kapitalanlagen in Entwicklungsländern nach dem 31.12.1962 (4) räumt Abs.1 der genannten Vorschrift folgende Begünstigungen ein:

- 1) Die Vornahme eines Bewertungsabschlages bis zur Höhe von 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kapitaleinlagen und
- 2) die Bildung einer Rücklage bis zu 50% der um den Bewertungsabschlag verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

-
- (1) Falls mit niedrigerem Teilwert bewertet, vgl. § 74 Abs.3 EStDV 1965.
 - (2) Z.B. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die anläßlich der Gründung oder einer Kapitalerhöhung erworben worden sind.
 - (3) Vom 23.12.1963, BGBl I, S.1013; vgl. hierzu Görbing, BB 1964, S. 169 ff; Börnstein, NWB, Fach 3 b, S.1099 ff (1173 f).
 - (4) Für vorher geleistete Entwicklungshilfe siehe § 34 d EStG.

Die Rücklage ist vom sechsten Wirtschaftsjahr an, das auf ihre Bildung folgt, mit mindestens einem Sechstel gewinnerhöhend aufzulösen (1).

e) Die Rücklage aus Zuschüssen der öffentlichen Hand (2)

Gewährt die öffentliche Hand für die Beschaffung oder Herstellung von Anlagegütern Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln, werden diese aber ganz oder zum Teil erst in dem auf die Gewährung des Zuschusses folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt, so ist in Höhe des nicht verwendeten Betrages eine Rücklage zu bilden. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung ist sie auf das Anlagegut zu übertragen.

Diese Rücklage verfolgt den Zweck, die öffentlichen Mittel, die vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus außerordentliche Erträge sind, von der Besteuerung freizustellen (3).

II. Die Bildung der stillen Rücklagen

Die stillen Rücklagen sind Eigenkapitalteile, deren Existenz aus der Bilanz nicht zu ersehen ist. Sie entstehen durch Unterbewertung von Vermögensteilen und Überbewertung von Schulden (4) (5) (6). Der Unterschied zwischen

-
- (1) Wöhe, Bd.I, S.424; damit handelt es sich auch hier nur um eine Liquiditätshilfe, nicht um eine endgültige Steuerersparnis. Die Steuerstundung bewirkt aber einen Zinsgewinn, so daß letztlich doch ein Teil der gestundeten Steuern endgültig gespart wird (vgl. Wöhe, a.a.O., S.423).
 - (2) Vgl. Abschn.34 EStR 1965.
 - (3) Wöhe, Bd.I, S.422.
 - (4) Abgesehen wird von der Behandlung der sog. Ermessensreserven, vgl. hierzu Saage, NB 1966, S.71 ff (72). Sie werden aus realisierten Gewinnen in Wahrung des Prinzips kaufmännischer Vorsicht gebildet. Sie entstehen dadurch, daß bei der Bewertung auf Schätzungen oder Annäherungsrechnungen zurückgegriffen werden muß. Maßgebend ist das pflichtgemäße Ermessen des ordentlichen Kaufmanns. Ausdrücklich wird dies für die Bildung der Rückstellungen ausgesprochen, die nach § 156 Abs.4 AktG in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.
 - (5) Abgesehen wird zunächst von der Behandlung der Abgrenzungsposten, die für die steuerliche Gewinnermittlung auf Grund der dynamischen Bilanzauffassung für aktivierungspflichtig angesehen werden, weil die zugrunde

dem "tatsächlichen Wert" und dem Buchwert ergibt dann die stillen Rücklagen (1).

1. Die Unterbewertung von Aktiven

a) Die Bewertung des Anlagevermögens

Das Anlagevermögen umfaßt die Gegenstände, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (2). In der Handelsbilanz der Aktiengesellschaft wird das Anlagevermögen in Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte sowie Finanzanlagen unterteilt (3). Die ersteren (§ 151 Abs.1, Aktivseite II A Nr.1-7 AktG) stehen grundsätzlich oder zumindest in der Regel (Nr.8) unmittelbar im Dienst des eigenen Unternehmens; das in der Finanzlage angelegte Geld arbeitet dagegen unmittelbar in fremden Unternehmen (4).

liegenden Ausgaben in Erwartung späterer Erträge getätigt werden. Beispiele dafür sind: Aufwendungen für Entwicklung, Geldbeschaffung, Versicherungsvertragsabschlüsse, Werbung, Anbahnung neuer Geschäftsbeziehungen sowie Baukostenzuschüsse, und ähnliche Beträge; Saage, a.a.O., S.72. Ihre Aktivierung ist untersagt, da sie gemäß § 152 Abs.9 Nr.1 AktG keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit darstellen, vgl. Begründung RegE, Kropff, S.237. Die Behandlung dieser Abgrenzungsposten erfolgt später.

- (6) So die Einteilung im folgenden: vgl. auch die häufig vertretene (z.B. von Saage, a.a.O., S.71) Einteilung von Hax, S.122: Gesetzlich vorgeschriebene stille Reserven (Zwangsreserven); Ermessensreserven, Willkürreserven.
- (1) Die Höhe der stillen Rücklagen ist vom Vergleichsmaßstab (Anschaffungswert, Wiederbeschaffungswert, Veräußerungswert) abhängig und deswegen eine relative Größe. Danach können auch mehrere Arten stiller Rücklagen unterschieden werden. Vgl. Busse, von Colbe, HdB, Bd.III, Sp.4722 ff (4724). Zu ihrer Auflösung - häufig ohne Zutun der Unternehmensleitung - durch Verschwinden, Realisation, buchtechnisches Aufdecken Busse von Colbe, a.a.O., Sp.4728 f; vgl. auch Zügel, BFuP 1958, S.159 ff (164 f).
- (2) Vgl. S.152 Abs.1 S.1 AktG. Es entscheidet also die Zweckbestimmung über die Behandlung als Anlagevermögen, vgl. Mutze, FR 1966, S.171 f (171).
- (3) § 151 Abs.1, Aktivseite II AktG.
- (4) Begründung RegE, a.a.O.

aa) Allgemeine Regelung

Nach § 133 Nr.1, 2 AktG 1937 dürfen die in § 131 Abs.1 A II AktG 1937 genannten Gegenstände des Anlagevermögens höchstens zu den Anschaffungs- (1) oder Herstellungskosten (2) angesetzt werden (3) (4). Unzulässig ist eine Über-

- (1) Der Begriff umfaßt außer dem Anschaffungspreis alle tatsächlichen Aufwendungen, die notwendig waren, um den Gegenstand zu erwerben, ihn in den Gewahrsam der Gesellschaft zu bringen und evtl. auch aufzustellen, Mellerowicz, a.a.O., Anm.6 zu § 133 AktG; die Anschaffungskosten enthalten somit den Anschaffungspreis und die Anschaffungsnebenkosten minus Anschaffungskostenminderungen (z.B. Preisnachlässe), Baumbach-Hueck, Anm.3 B zu § 133 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.52 zu § 133 AktG. Keine Aktivierung von Betriebs- und Verwaltungskosten, d.h. innerbetrieblichem Aufwand, Baumbach-Hueck, a.a.O.; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.64 zu § 133 AktG. Zu den abgrenzbaren Anschaffungsnebenkosten zählen aber auch Provisionen, Transport-, Auslade-, Montagekosten, obwohl innerbetrieblich entstanden, vgl. Adler-Düring-Schmaltz, RdNr. 53 zu § 133 AktG; von Godin-Wilhelmi, Anm.2 a zu § 133 AktG; Mellerowicz, a.a.O.; Offerhaus, DStR 1967, S.14 ff (16).
- (2) Vgl. § 133 Nr.1 Abs.3 AktG 1937, der jedoch den Begriff der Herstellungskosten nicht weiter abgrenzt. Herstellungskosten sind die Kosten, die durch die reine Produktion und in den ihr vorgelagerten Kostenbereichen, Beschaffungs- und Lagerhaltung, verursacht werden; Mellerowicz, a.a.O., Anm.7 zu § 133 AktG. Der Begriff ist im Handels- und Steuerrecht und in der Betriebswirtschaftslehre umstritten; Wöhe, Bd.I, S.248 f. Vgl. die kritischen Ausführungen unten S.110 ff.
- (3) Zwar erwähnt Nr.2 nur die Anschaffungskosten, jedoch ist die Nichterwähnung der Herstellungskosten unerheblich; nach h.M. kann davon ausgegangen werden, daß z.B. Patente zu den Herstellungskosten ohne Rücksicht auf den etwa niedrigeren Verkaufswert aktiviert werden können; vgl. Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.118 zu § 133 AktG; von Godin-Wilhelmi, Anm.8 zu § 133 AktG; a.A. Binder, BB 1956, S.537 ff (539).
- (4) Nach § 40 Abs.4 Nr.2 HGB können Gegenstände des Anlagevermögens mit einer gleichbleibenden Menge und mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt; zu dieser sog. Festbewertung Koch, DStZ 1965, S.209 ff (214 f); Rau, DStZ 1966, S. 137 ff (140 f). Die Festbewertung darf nicht zum Ausgleich von Preisschwankungen vorgenommen werden; Koch a.a.O. Dennoch ist die Bil-

bewertung (1). Dieses Verbot gilt für die Handels- und Steuerbilanz (2); der Gedanke der kaufmännischen Vorsicht und des Gläubigerschutzes führt zu dem Prinzip, daß noch nicht durch Umsatz realisierte Gewinne grundsätzlich nicht ausgewiesen werden dürfen (3). Die Anschaffungs- und Herstellungskosten als obere Wertgrenzen lassen stille Rücklagen entstehen (4). Es sind unrealisierte Gewinne, die sich aus dem Unterschied zu dem am Markt erzielbaren Wert ergeben.

Demgegenüber ist nach § 133 Nr.1, 2 AktG 1937 eine Unterbewertung und damit die Bildung stiller Rücklagen erlaubt (5); bisweilen können gerade die gesunden kaufmännischen Grundsätze eine Unterbewertung verlangen, wenn das Unternehmen durch die Bildung stiller Rücklagen für den Fall einer Verschlechterung der Marktlage oder besonderer Verluste oder Gefahren widerstandsfähig gemacht werden soll (6). Dagegen sind Unterbewertungen ohne jedes Maß vernünftiger wirtschaftlicher Erwägungen unzulässig (7). Verboten

dung stiller Rücklagen beschränkt möglich; vgl. Meilicke, StbJb 1965/66, S.141 ff (144).

- (1) Im Sinne einer willkürlichen, kaufmännisch nicht gerechtfertigten Überbewertung, während eine rein sachliche Überbewertung unerheblich ist, wenn die Bewertung Ansichtssache ist; vgl. Urt.d.RG II, 534/27 v.12.6.1928, Bd.120, S.363 ff (366 f); Baumbach-Hueck, Anm.2 B zu § 133 AktG.
- (2) Vgl. für das AktG die Amtl.Begr. zu § 133 bei Klausing, S.125; für das GmbHG Schilling in Hachenburg, Anm.10, 20 zu § 42 GmbHG; für das GenG Paulick, S.272; für das EStG Blümich-Falk, Anm.3 zu § 6 EStG.
- (3) Wöhe, Bd.I, S.241; Blümich-Falk, Anm.3 zu § 6 EStG.
- (4) Sog. gesetzlich vorgeschriebene stille Reserven, vgl. Saage, a.a.O., S.71.
- (5) Kamnitzer, Anm.II zu § 40 HGB; Heymann-Kötter, Anm.5 zu § 38, 6 zu § 40 HGB; Scholz-Fischer, Anm.3 zu § 42 GmbHG; Schilling in Hachenburg, Anm.13 zu § 42 GmbHG. Diese Ansicht, die zum Teil auch heute noch für Nicht-Aktiengesellschaften vertreten wird, ist vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre völlig unhaltbar und wird unten, S. 103 ff. einer scharfen Kritik unterzogen.
- (6) Vgl. Urt.d.RG II, 94/26 v. 11.2.1927, Bd.116, S.119 ff (129); Baumbach-Hueck, Anm.2 C zu § 133 AktG. Vgl. hierzu die Bemerkungen in FN 5 und unten S. 98 ff., S.136 ff, die Ausführungen zur Rechenschaftslegung und zum Vorsichtsprinzip.
- (7) Vgl. Baumbach-Hueck, Anm.2 C zu § 133 AktG; für eine gewisse Unter-
grenze auch Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.6, 9 ff zu § 133 AktG; Mel-
lerowicz, a.a.O., Anm.2 zu § 133 AktG. Eine solche Bewertung ver-
stößt gegen § 129 Abs.1 AktG 1937.

ist auch das Weglassen von Vermögensgegenständen aus der Bilanz (1).

Der vom Aktiengesetz 1937 eingeräumten Möglichkeit zur Unterbewertung liegt das Prinzip des Gläubigerschutzes zugrunde (2); wenn sich § 133 AktG 1937 im wesentlichen darauf beschränkt, Höchstwerte festzusetzen, so berücksichtigt die Vorschrift in erster Linie die Interessen der Gläubiger und der Allgemeinheit (3), vernachlässigt aber die Anliegen der Aktionäre.

Gegen diese zu einseitige Ausrichtung wenden sich die Bewertungsvorschriften der §§ 153 ff AktG. Sie bestimmen die Wertsätze für die einzelnen Vermögensgegenstände. Die Wahl der Bewertungsmethode überlassen sie dabei im einzelnen der Gesellschaft, wobei jedoch nach § 160 Abs. 2 AktG im Geschäftsbericht eingehende Erläuterungen darüber abzugeben sind (4). Hauptziel der neuen Bewertungsvorschriften ist die Vergleichbarkeit der Ergebnisse (5) aufeinanderfolgender Geschäftsjahre, durch die den Beteiligten die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gezeigt und in gewissem Umfang der Ertragsvergleich mit anderen Gesellschaften erleichtert werden kann (6). Deswegen schränkt das neue Aktienrecht die Bildung der stillen Rücklagen sehr stark ein (7).

Nach § 153 Abs. 1 S. 1 AktG sind die Gegenstände des Anlagevermögens zu

-
- (1) Urt. d. RG II, 250/30 v. 23.1.1931, Bd. 131, S. 192 ff (196 f); Adler-Düring-Schmaltz, RdNr. 78, 79 zu § 129 AktG. § 40 Abs. 2 HGB verlangt den Ausweis sämtlicher Vermögensgegenstände.
 - (2) Vgl. Grund, DStZ 1966, S. 2 ff (8).
 - (3) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, RdNr. 7 zu § 133 AktG; Begründung RegE, Kropff, S. 237.
 - (4) Ausschlußbericht, Kropff, S. 240; vgl. auch Wilhelmi, Praktische Probleme..., S. 11 ff (13).
 - (5) Das aktienrechtliche Vergleichbarkeitsprinzip ist ein Postulat der Rechnungslegung; das ergibt sich daraus, daß bei Fakten, die die Vergleichbarkeit stören, keine Eliminierung durch entsprechende Bilanzierungsmaßnahmen verlangt wird, sondern nur nach § 160 AktG eine Berichts- bzw. Bezifferungspflicht erforderlich ist; vgl. Saage, a. a. O., S. 73; zustimmend Forster, WPg 1966, S. 555 ff (556 FN 15). Vgl. auch Mohr, DB 1967, S. 1185 ff (1187). Demgegenüber ist für Schmalenbach das Vergleichbarkeitsprinzip ein Bewertungsprinzip, vgl. Schmalenbach, S. 51, 54; Musesch, S. 13; Saage, BFuP 1961, S. 430 ff (432 f).
 - (6) Ausschlußbericht, a. a. O.
 - (7) Vgl. Grund, a. a. O.; Seeger, AG 1966, S. 385 ff (385); Gessler, DB 1965, S. 677 ff (679); Peupelmann, DB 1965, S. 1449 ff (1449).

den Anschaffungs (1)- oder Herstellungskosten (2) vermindert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach § 154 AktG anzusetzen (3). Damit ist der höchstzulässige Wertansatz bestimmt. Diese obere Wertgrenze gibt die Voraussetzung für die Entstehung von gesetzlich vorgeschriebenen stillen Reserven (4); insoweit kann auf die Ausführungen zum AktG 1937 verwiesen werden. Es wird aber auch vorgeschrieben, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach § 154 AktG, die untere Wertgrenze bilden; Unterbewertungen sind grundsätzlich unzulässig. An die Stelle des Höchst- bzw. Mindestwertprinzips des Aktiengesetzes 1937 ist das Fixwertprinzip (5) getreten. Dadurch wird die Bildung stiller Rücklagen eingeschränkt und eine mögliche Verschleierung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft sowie die Erschwerung einer angemessenen Kontrolle der Verwaltung bekämpft (6).

Stille Rücklagen können jedoch nach den §§ 153 Abs.2, 155 Abs.1 S.2 AktG bei der Bemessung der Herstellungskosten von aktivierungspflichtigen Gütern gebildet werden. Das neue Aktiengesetz hat die Formulierung des § 133 Nr.1 Abs.3 AktG 1937 unverändert übernommen. Sie ist wie bisher (7) im Sinne

(1) Hierzu oben S.32.

(2) Hierzu oben S.32.

(3) Zur Festbewertung oben S.33. Nach § 153 Abs.1 S.2 AktG sind auch die Zugänge mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten aufzuführen. Damit sollte klargestellt werden, daß es nicht im Ermessen der Gesellschaft liegt, ob sie einen tatsächlichen Zugang als Zugang behandeln will oder nicht; Zugänge sind stets aufzuführen. Begründung RegE, Kropff, S.243.

(4) Saage, NB 1966, S.71 ff (71).

(5) Begriff von Albach, NB 1966, S.178 ff (179).

(6) Ausschlußbericht, Kropff, S.239; vgl. auch die weiteren Argumente gegen die stillen Rücklagen in: Begründung RegE, Kropff, S.238.

(7) Mellerowicz, a.a.O., Anm.7 zu § 133 AktG, S.1025; Schlegelberger-Quassowski, RdNr.8 zu § 133 AktG; von Godin-Wilhelmi, Anm.5 zu § 133 AktG; Meyer-Meulenbergh, Anm.2 zu § 33 c für § 33 c Nr.1 Abs.1 S.2 GenG; Schilling in Hachenburg, Anm.20 zu § 42 GmbHG für § 42 Nr.1 S.1 GmbHG.

eines unbeschränkten Wahlrechts zu interpretieren (1) (2).

Die Bewertungsvorschriften des neuen Aktiengesetzes schlagen eine Brücke zu den steuerlichen Bilanzierungsgrundsätzen. Mit einigen Einschränkungen passen sie sich an diese an (3). Nach § 6 Abs.1 Nr. 1, 2 EStG sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- (4) oder Herstellungskosten (5) anzusetzen (6); unterliegen die Wirtschaftsgüter der Abnutzung, so sind

- (1) Saage, a.a.O., S.76; Eßer, WPg 1965, S.310 ff (316); Kropff, WPg 1964, S.565 ff (567); Forster, WPg 1965, S.585 ff (593 f); a.A. Döllerer, BB 1965, S.1405 ff (1412 f).
- (2) Darüber hinaus hat § 153 Abs.4 S.2 AktG die Bildung stiller Rücklagen erweitert. Bisher durften nach § 133 Nr.4 S.2 AktG 1937 die Kosten der Betriebseinrichtung aktiviert werden. Darunter wurden auch die Kosten der Erweiterung und der Umstellung des Betriebes verstanden (Begründung RegE, Kropff, S.244). Nunmehr dürfen nur die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes eingesetzt werden. Damit können nur die ersten Anlaufkosten bei der Gründung der Gesellschaft aktiviert werden (Ausschußbericht, Kropff, S.244).
- (3) Littmann, RdNr.8 zu Anhang zu §§ 4-6 EStG.
- (4) Vgl. oben S.32 FN 1. Begrifflich besteht zwischen den Anschaffungskosten in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz kein Unterschied; es werden neben dem eigentlichen Kaufpreis alle Aufwendungen erfaßt, um das Wirtschaftsgut entsprechend seinem Zweck nutzbar in das Betriebsvermögen einzugliedern (Littmann, RdNr.34 zu § 6 EStG); vgl. Urt.d.BFH I, 219/63 v.31.7.1967, DB 1967, S.2099 f und BFH-Beschluß Gr. S.2/66 v. 22.8.1966, BStBl.III, S.672 ff (674); Die Kosten, um ein Wirtschaftsgut von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen; vgl. Herrmann-Heuer, Anm.38 zu § 6 EStG; Börnstein, Teil B A Abschn.47; Offerhaus, DStR 1967, S.14 ff (14). In die Anschaffungskosten sind nach Urt.d.BFH I, 219/63, a.a.O., die Gemeinkosten nicht einzurechnen; dazu kritisch Grieger, BB 1967, S.1408 f.
- (5) Vgl. Abschnitt 33 EStR 1965; hierzu unten S.110 ff. Der Begriff der Herstellungskosten ist im Handels- und Steuerrecht und in der Betriebswirtschaftslehre ein umstrittener Begriff; Wöhe, Bd.I, S.248 f. Der Streit geht um den Begriff der Kosten überhaupt, um die Bewertung der Kostengüter, um den Umfang der aktivierungspflichtigen Kosten; Littmann, RdNr.59 zu § 6 EStG.
- (6) Zur Festbewertung Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.10 a zu § 6 EStG, S.14 f; Littmann, RdNr.6 zu § 6 EStG.

sie nach § 7 EStG um die Absetzung für Abnutzung zu vermindern. Um eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung zu erreichen, stellen die Anschaffungs- und Herstellungskosten grundsätzlich die oberste und unterste Bewertungsgrenze dar (1), es sei denn, dieser Wert läge über dem Teilwert.

Für das Aktienrecht 1965 ist dem Steuerpflichtigen ausdrücklich ein Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes der indirekten Herstellungskosten eingeräumt (2). Steuerrechtlich wird jedoch ein Wahlrecht abgelehnt; es muß zumindest ein Teil der indirekten Herstellungskosten in der Steuerbilanz aktiviert werden (3).

bb) Immaterielle Anlagewerte, insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert

Nach § 133 Nr. 2 Abs. 1 AktG 1937 dürfen die in § 131 Abs. 1 A II 5 AktG 1937 genannten Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken- und ähnliche Rechte höchstens zu den Anschaffungskosten angesetzt werden. Obwohl die Vorschrift die Herstellungskosten nicht erwähnt, wird allgemein davon ausgegangen, daß originäre immaterielle Wirtschaftsgüter mit ihren Herstellungskosten aktiviert werden können (4). Werden diese Wirtschaftsgüter nicht

-
- (1) Vgl. Jähne, DStZ 1949, S. 98 ff (99); Urt. d. RFH I, A 110/33 v. 23.5.1935, RStBl, S. 1467 ff (1469): "Die steuerlichen Vorschriften streben objektiv richtige Bilanzansätze in den Steuerbilanzen an." Vgl. auch Littmann, RdNr. 9 zu §§ 4, 5 EStG.
 - (2) §§ 153 Abs. 2, 155 Abs. 1 S. 2 AktG; vgl. unten S.
 - (3) Vgl. Littmann, RdNr. 60 zu § 6 EStG. Aus der Literatur: Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne und Fertigungsgemeinkosten (Schindele, StBpr. 1963, S. 162 ff (162)). Problematisch sind die Verwaltungskosten (Schindele, BB 1958, S. 1029 ff (1033) ablehnend; Rohrer, DB 1958, S. 1 ff (3) für die Fertigungsverwaltungskosten bejahend); Verpackungskosten (van der Velde, DB 1962, S. 709 ff (710), wenn für Auslieferung der Erzeugnisse unbedingt erforderlich, Bsp.: Milchtüten, Zigarettenschachteln). Verlagerungskosten (Rau, DB 1963, S. 11 f (12), soweit die Lagerung noch der weiteren Reife der Erzeugnisse dient und damit noch Teil des Produktionsprozesses ist). Maßgebend für die Beurteilung der Kosten als Herstellungskosten ist, wodurch sie verursacht sind; vgl. Rohrer, StBpr. 1962, S. 6 ff (9); van der Velde, a.a.O., S. 710; ders., StbJb. 1962/63, S. 179 ff (181 f).
 - (4) Mellerowicz, a.a.O., Anm. 13 zu § 133 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr. 118 zu § 133 AktG; von Godin-Wilhelmi, Anm. 8 zu § 133 AktG; Erhard, BB 1955, S. 990 ff (991); a.A. Binder, BB 1956, S. 537 ff (539).

aktiviert oder unterbewertet, so entstehen stille Rücklagen.

Demgegenüber bestimmt § 153 Abs.3 AktG, daß immaterielle Anlagewerte nur bei entgeltlichem Erwerb aktiviert werden dürfen; denn sie sind nur schwer abschätzbare und daher unsichere Werte (1). Es scheiden daher selbstgeschaffene Marken, Warenzeichen, Gebrauchsmuster, zum Patent angemeldete, wie nicht zum Patent angemeldete Erfindungen, Rezepte sowie unter Aufwand gesammelte Erfahrungen, entwickelte Herstellverfahren sowie Kosten für Versuche, Versuchs- und Aufschlußbohrungen als aktivierungsfähig aus; ebenso verbietet sich die Aktivierung eines (Kapitalisierungs-) Betrages für Nutzungsrechte (Wasser-, Wege-, Anlage-, Landrechte), Verlagsrechte, Brennrechte, Schürfrechte, Verbotsrechte, Quoten (2). Durch diese Regelung hat das Ausmaß der gesetzlich vorgeschriebenen Rücklagen eine Ausweitung erfahren.

In der Steuerbilanz sind immaterielle Wirtschaftsgüter, soweit ihre Aktivierungspflicht zu bejahen ist (3), mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Bildung stiller Rücklagen durch Unterbewertung ist unzulässig.

Für den Geschäfts- oder Firmenwert (4) geben die §§ 133 Nr.5 AktG, 153 Abs.5 AktG übereinstimmend die Möglichkeit, bei entgeltlichem Erwerb ei-

- (1) Begründung RegE, Kropff, S.244; vgl. Bühler-Paulick, RdNr.23 zu § 5 EStG.
- (2) Saage, a.a.O., S.72.
- (3) So zweifellos bei entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern, vgl. Blümich-Falk, Anm.18 zu § 5 EStG, S.460 ff; Bühler-Paulick, RdNr.23 zu § 5 EStG. Für die Aktivierung der Herstellungskosten selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter Gutachten d. BFH I, D 1/58 S v. 26.1.1960, BStBl III, S.191 ff; Littmann, RdNr.408 zu §§ 4, 5 EStG. Vgl. zur Aktivierungspflicht selbstgeschaffener und unentgeltlich erworbener immaterieller Anlagewerte die kritische Untersuchung unten S. 59 f.
- (4) Der Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über die sonstigen aktivierten Wirtschaftsgüter (abzüglich der Schulden) hinaus inneohnt; Urt. d. OFH IV, 3/48 v. 23.11.1948, DStZ (E) 1949, S.91, zitiert nach Spitaler, StbJb. 1959/60, S.443 ff (445); Urt. d. BFH I, 61/57 U v. 15.4.1958, BStBl III, S.330 f (331); vgl. auch Bühler-Paulick, RdNr.13 zu § 6 EStG unter a)cc); Blümich-Falk, Anm.18 zu § 6 EStG, S. 618; Herrmann-Heuer, RdNr.97 a zu § 6 EStG; Wöhe, Bd.I, S.282 f; Hörstmann, StbJb. 1962/63, S.147 ff (160).

nen Aktivposten in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der Gegenleistung und den Werten der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme einzusetzen.

Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sowie daraus, daß sich für einen originären Geschäfts- oder Firmenwert weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten ermitteln lassen (1), folgt die steuerrechtliche Regelung, nur einen derivativen Geschäfts- oder Firmenwert aktivieren zu müssen (2); dieser ist nach § 6 Abs.1 Nr.2 EStG mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen.

b) Die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung auf Anlagewerte

aa) Allgemeine Regelung

Nach § 133 Nr.1 Abs.2 AktG 1937 sind Abschreibungen bei abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens (aufgeführt in § 131 Abs.1 A II 1, 3, 4 AktG 1937) vorzunehmen. Über die Abschreibungsmethode ist nichts gesagt. § 133 Nr.1 Abs.2 AktG 1937 spricht nur von "der Verteilung auf die voraussichtliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung". Eine gleichmäßige Verteilung der Abschreibungen wird nicht gefordert (3). Damit kommen die lineare, degressive oder progressive Abschreibung in Betracht (4). Es kann direkt oder indirekt abgeschrieben werden. Von früheren Abschreibungssätzen darf abgewichen werden; fehlende Abschreibungen sind nachzuholen und außergewöhnlichen Abnutzungen ist Rechnung zu tragen (5). Grundsätzlich soll zwar das Unternehmen die Abschreibungsmethode wählen, die dem Fortschreiten der Entwertung des Anlagegegenstandes während der Nutzungszeit entspricht; es besteht jedoch die Möglichkeit, durch die Wahl der Abschreibungsmethode und durch die Schätzung der Lebensdauer einer Anlage erhebliche stille Rücklagen zu bilden (6).

-
- (1) Wöhe, Bd.I, S.325; Littmann, NB 1951, S.65 ff (66); vgl. insbesondere Spitaler, FR 1956, S.243 ff (244 f).
 - (2) Littmann, RdNr.328 zu § 6 EStG; Bühler-Paulick, a.a.O.; Blümich-Falk, a.a.O.
 - (3) Mellerowicz, a.a.O., Anm.12 zu § 133 AktG, S.1029.
 - (4) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.127 zu § 133 AktG; Mellerowicz, a.a.O., S.1029 f.
 - (5) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.137 zu § 133 AktG; Mellerowicz, a.a.O., S.1030.
 - (6) Vgl. Saage, NB 1966, S.71 ff (75).

Bei den in § 131 Abs.1 A II Nr.5 bis 7 AktG 1937 bezeichneten Gegenständen des Anlagevermögens sind nach § 133 Nr.2 S.2 AktG 1937 im Falle einer wirtschaftlichen Entwertung (1) Abschreibungen und Wertberichtigungen vorzunehmen, soweit die GoB solche nötig machen.

§ 154 AktG hebt den Grundgedanken des neuen Bewertungsrechtes, daß planmäßig zu bewerten ist, durch die getrennte Regelung der planmäßigen und der außerplanmäßigen Abschreibung hervor (2). § 154 Abs.1 AktG verlangt bei den abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens eine planmäßige Abschreibung; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nach einer den GoB entsprechenden Abschreibungsmethode auf die Geschäftsjahre der voraussichtlichen Nutzung der Gegenstände zu verteilen. Zulässig sind nach wie vor alle Abschreibungsmethoden (3). Allerdings müssen die Abschreibungen planmäßig sein. Die Planperiode bestimmt sich nach Maßgabe der voraussichtlichen Nutzungsdauer. Bilanzpolitische Erwägungen müssen ausscheiden (4). Insoweit ist die Bildung stiller Rücklagen erschwert, wenn auch die Wahl der Abschreibungsmethode hierauf Einfluß nimmt.

Weiterhin sieht § 154 Abs.2 Nr.1 AktG in Annäherung an das für das Umlaufvermögen geltende Niederstwertprinzip bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Sonderabschreibung vor (5). § 154 Abs.2 Nr.2 AktG läßt den Ansatz eines niedrigeren steuerlich für zulässig gehaltenen Wertes zu; denn die Unternehmen sollen durch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften nicht gehindert werden, steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten auszunutzen (6). Darunter fallen Sonderabschreibungen auf geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs.2 EStG, erhöhte Absetzungen für Wohngebäude gem. § 7 b i. V. mit § 54 EStG, Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gem. § 51 EStG. Von Bedeutung für die Bildung stiller Rücklagen ist dabei, daß der niedrigere Wertansatz beibehalten werden darf, auch

-
- (1) Eine technische Abnutzung ist bei diesen Wirtschaftsgütern nicht möglich, Mellerowicz, a.a.O.
 - (2) Ausschlußbericht, Kropff, S.245.
 - (3) Kropff, WPg 1964, S.565 ff (567); einschränkend Döllerer, BB 1965, S.1405 ff (1412).
 - (4) Saage, a.a.O., S.75.
 - (5) Vgl. Ausschlußbericht, Kropff, S.245; früher bestr.: für eine allmähliche Abschreibung Mellerowicz, a.a.O., Anm.12 zu § 133 AktG, S.1029; a.A. Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.156 zu § 133 AktG.
 - (6) Ausschlußbericht, Kropff, S.245.

wenn die Gründe der außerplanmäßigen Abschreibung nicht mehr bestehen; damit geht § 154 Abs.2 S.2 AktG von der Möglichkeit aus, im Falle der Wertaufholung zu reaktivieren (1). Die Reaktivierung bedeutet die Korrektur eines früher zu hoch angesetzten Aufwandes. Wird die Möglichkeit der Zuschreibung nicht in Anspruch genommen, sondern der Wertansatz beibehalten, bilden sich stille Rücklagen.

§ 6 EStG unterscheidet die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von den der Abnutzung nicht unterliegenden Wirtschaftsgütern. Bei den ersten ist nach § 7 Abs.1, 2 EStG eine lineare (2), und soweit die Wirtschaftsgüter beweglich sind, auch eine degressive Absetzung für Abnutzung (3) zulässig (4). Darüber hinaus erlaubt § 6 Abs.1 Nr.1 EStG eine Teilwertabschreibung. Für die Bildung von stillen Rücklagen ist von besonderer Bedeutung, daß § 6 Abs.2 EStG erlaubt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Gütern des Anlagevermögens, wenn sie 800 DM für das einzelne Wirtschaftsgut nicht übersteigen, der Abnutzung unterliegen und einer selbständigen Bewertung und Nutzung fähig sind, im Jahre der Anschaffung oder Herstellung voll abzuschreiben (5). Weiterhin ist für die Bildung von stillen Rücklagen wichtig, daß nach dem Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgegangen werden darf (6).

Für die der Abnutzung nicht unterliegenden Gegenstände des Anlagevermögens sieht § 6 Abs.1 Nr.2 EStG nur eine Teilwertabschreibung vor. Es gilt hier das Prinzip der materiellen Bilanzkontinuität nicht in seiner strengen

-
- (1) Für einschränkende Anwendung der Zuschreibung FG 2/37 d. Instituts der Wirtschaftsprüfer, S.114; ohne Einschränkungen Mohr, WPg 1964, S.457 ff (464).
 - (2) Für Gebäude Abs.4, 5, wobei nach dem 31.12.1964 errichtete Gebäude degressiv abgeschrieben werden können.
 - (3) Vgl. auch FN 2.
 - (4) Nach § 7 Abs.3 EStG ist auch die Umstellung von der degressiven auf die lineare Absetzung für Abnutzung erlaubt, nicht aber umgekehrt; vgl. hierzu Lottes, NB 1966, S.89 ff (90).
 - (5) Hierzu Muthling, S.89 ff.
 - (6) Dies könnte zu einer Verlagerung der Periodengewinne führen, da dem Betrieb die Möglichkeit gegeben wäre, in Gewinnjahren den niedrigstmöglichen, in Verlustjahren den höchstmöglichen Wertansatz zu wählen, Wöhe, Bd.I, S.230.

Form; anzuwenden ist der eingeschränkte Wertzusammenhang (1), d.h. der Steuerpflichtige kann in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert - höchstens aber die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (2) - auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz. Diese Regelung führt einerseits zur Bildung stiller Rücklagen, wenn an dem Bilanzansatz festgehalten wird. Sie ermöglicht andererseits die gewinnerhöhende Auflösung von stillen Rücklagen, die sich durch ein Verbot der Werterhöhung bilden könnten; steigt jedoch der Teilwert über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so bildet sich zwangsweise eine stille Rücklage.

bb) Immaterielle Anlagewerte, insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert

Die immateriellen Anlagewerte (§ 131 Abs.1 A II 5 AktG 1937) sind, wie bereits ausgeführt, höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten; es können aber die GoB Abschreibungen nötig machen (§ 133 Nr.2 Abs.2 AktG 1937). Sie kommen dann immer in Betracht, wenn der immaterielle Anlagewert eine Werteinbuße erlitten hat. So ist nicht nur die Schutzdauer für Patente, Lizenzen und andere Rechte begrenzt; auch die wirtschaftliche Entwertung geht gerade hier sehr schnell vor sich (3).

§ 154 Abs.2 AktG gibt die Möglichkeit, außerplanmäßig abzuschreiben. Hierbei kann auf die Ausführungen auf S.40 f verwiesen werden.

Steuerrechtlich können immaterielle Wirtschaftsgüter in der Regel nach § 7 EStG oder nach Teilwertgrundsätzen abgeschrieben werden.

Für den Geschäfts- oder Firmenwert fordern die §§ 133 Nr.5 AktG 1937, 153 Abs.5 AktG übereinstimmend, den eingesetzten Betrag abzuschreiben. Das neue Aktiengesetz sieht eine Abschreibung zu mindestens einem Fünftel in den folgenden Geschäftsjahren vor, was im allgemeinen auch früher üblich war (4). Dadurch wird eine mögliche Rücklagenbildung dem Ermessen der Gesellschaft entzogen und planmäßig vorherbestimmt.

Das Steuerrecht zählt den Geschäfts- oder Firmenwert zur Gruppe der nicht

(1) Bühler-Paulick, RdNr.12 zu § 6 EStG.

(2) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben dürfen auch diese überschritten werden, wenn das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, § 6 Abs.1 Nr.2 S.3 EStG.

(3) Mellerowicz, a.a.O., Anm.13 zu § 133 AktG, S.1032.

(4) Mellerowicz, a.a.O.

abnutzbaren Wirtschaftsgüter (1) (§ 6 Abs.1 Nr.2 EStG); der BFH läßt nur unter besonderen Voraussetzungen eine Teilwertabschreibung zu (2). Grundsätzlich verbietet also das Steuerrecht die Bildung von stillen Rücklagen, die bei einer gleichmäßigen Absetzung entstehen könnten. Anerkannt wird eine solche Absetzung für Abnutzung jedoch bei Geschäftswerten von freien Berufsunternehmen wie Arzt-, Rechtsanwalts-, Steuerberatungspraxen wegen des persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und Kundschaft, das nach Praxisübernahme sich rasch verflüchtigt und erst wieder neu entstehen muß (3).

c) Die Bewertung des Umlaufvermögens

Das Umlaufvermögen umfaßt alle Gegenstände, die nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen (4). Sie dürfen nach § 133 Nr.3 AktG 1937 höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (5) angesetzt werden (6). Über-

-
- (1) Eine allmähliche Abschreibung gemäß § 7 EStG ist steuerlich nicht zulässig, so die Einheits-theorie, vgl. Urt.d.RFH VI, A 1265/29 v. 29.7.1931, RStBl, S.852; VI, A 837/31 v. 30.9.1931, RStBl 1932, S.339 ff (340); I, A 195/34 v. 4.2.1936, RStBl, S.281 ff (284); Urt.d.BFH I, 61/57 U v. 15.4.1958, BStBl III, S.330 f (331); a.A. Spitaler, StbJb.1959/60, S.443 ff (459 f); Hasenack, BFuP 1958, S.297 ff (301 f); Hörstmann, StbJb.1962/63, S.147 ff (172 f, 178); Klinger, DB 1959, S.29 ff (31); Risse, BB 1963, S.1473 f (1474); Raben, FR 1962, S.28 ff (31 f); FG Hamburg, V 28-29/61 v. 14.5.1962, BB 1963, S.460; im übrigen ist der Geschäftswert in Bilanzen selten zu finden (Hörstmann, a.a.O., S. 157). Vgl. auch Beekes, FR 1960, S.469 ff.
 - (2) Nur wenn der einheitliche Mehrwert des Unternehmens nachweislich eine Minderung erfahren hat; Urt.d.BFH I, 61/57 U v. 15.4.1958, BStBl III, S.330 f (331); vgl. Blümich-Falk, Anm.18 zu § 6 EStG, S.619; Hasenack, BFuP 1958, S.297 ff (299).
 - (3) Urt.d.RFH VI, A 369/28 v. 30.1.1929, RStBl, S.326 f (327); IV, 5/38 v. 28.7.1938, RStBl, S.955 f (956); IV, 102/43 v. 24.2.1944, RStBl, S.582 f (583); Urt.d.BFH I, 61/57 U v. 15.4.1958, a.a.O.; vgl. auch Leingärtner, NB 1960, S.3 ff (5).
 - (4) Vgl. von Godin-Wilhelmi, Anm.13 zu § 131 AktG.
 - (5) Für die Berechnung gilt § 133 Nr.1 Abs.3 AktG 1937.
 - (6) Nach § 40 Abs.4 HGB können annähernd gleichwertige oder solche gleichartigen Vermögensgegenstände, bei denen nach der Art des Bestandes oder

bewertungen sind wie bei den Gegenständen des Anlagevermögens unzulässig. Verschärfend gilt das Niederstwertprinzip (§ 133 Nr.3 Abs.2, 3 AktG 1937), d.h. die betreffenden Gegenstände müssen zu dem niedrigsten der zur Verfügung stehenden Werte (1) bewertet werden (2). Unterbewertungen sind im Rahmen der GoB erlaubt; sie ermöglichen die Bildung umfangreicher stiller Rücklagen.

Für Forderungen gilt allgemein das Niederstwertprinzip. Hinzu kommt nach § 40 Abs.3 HGB, der nach § 129 Abs.2 AktG 1937 anzuwenden ist, daß uneinbringliche Forderungen abzuschreiben sind. Zweifelhafte Forderungen sind zu berichtigen; hierauf ist später einzugehen. In beiden Fällen können durch allzu vorsichtiges Bewerten stille Rücklagen entstehen.

Für die Gegenstände des Umlaufvermögens bestimmt § 155 Abs.1 AktG den Wertansatz zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (3), soweit nicht ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 2 geboten oder nach den Absätzen 3 und 4 zulässig ist. Es gilt das Niederstwertprinzip (Abs.2). Unterbewertungen sind grundsätzlich unzulässig; eine Reihe von Ausnahmen (Abs.1 S.3, Abs.3,4) ermöglicht jedoch die Bildung stiller Rücklagen. Nach § 155 Abs.3 Nr.1 AktG können Gegenstände des Umlaufvermögens mit einem niedrigeren Wert angesetzt werden, wenn bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung ohnehin in der nächsten Zukunft (4) der Wertansatz (5) dieser Gegenstände auf Grund

auf Grund sonstiger Umstände ein Durchschnittswert bekannt ist, zu einer Gruppe zusammengefaßt werden (Gruppenbewertung); hierzu Koch, DStZ 1965, S.209 ff (214); Rau, DStZ 1966, S.137 ff (140). Auch können Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Vorratsvermögens mit einer gleichbleibenden Menge und mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt; hierzu Koch, a.a.O., S.214 f; Rau, a.a.O., S.140 f; vgl. auch oben S.32/33 FN 4.

- (1) Börsen- oder Marktpreis; Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskostenwert; Verkaufswert; hierzu Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.94-102 zu § 133 AktG; neuerdings auch Leffson, WPg 1967, S.57 ff.
- (2) Mellerowicz, a.a.O., Anm.14 zu § 133 AktG.
- (3) Siehe S.43 f FN 6; für die Berechnung gilt § 153 Abs.2 AktG (§ 155 Abs.1 S.2 AktG).
- (4) Vgl. hierzu die Bedenken bei Forster, WPg 1965, S.585 ff (592); vgl. auch Faißt, WPg 1961, S.549 ff (553); Karoli, WPg 1964, S.513 ff (515).
- (5) Relevant und gemeint sind nur Wertminderungen; Begründung RegE, Kropff, S.247; Saage, NB 1966, S.71 ff (78).

von Wertschwankungen geändert werden muß (1).

Inwieweit § 155 Abs.3 Nr.2 AktG zur Bildung stiller Rücklagen beiträgt, hängt im einzelnen davon ab, welcher Wertansatz für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird (2). Die Vorschrift will mit Rücksicht auf den steuerrechtlichen Grundsatz, daß die Steuerbilanz der Handelsbilanz folgt (§ 5 EStG), den Ansatz eines niedrigeren steuerlich für zulässig gehaltenen Wertes zulassen (3).

Für die Bildung stiller Rücklagen ist von Bedeutung, daß entsprechend den außerplanmäßigen Abschreibungen bei den Gegenständen des Anlagevermögens (§ 154 Abs.2 S.2 AktG) auch beim Umlaufvermögen ein niedriger Wertansatz beibehalten werden darf (§ 155 Abs.4 AktG); insoweit kann auf die Ausführungen auf S.40/41 verwiesen werden.

Von Bedeutung ist weiterhin § 155 Abs.1 S.3 AktG. Die Vorschrift erlaubt für gleichartige Gegenstände (4) des Vorratsvermögens die sog. Lifo- und Fifo-Bewertung, soweit das Verfahren den GoB entspricht (5).

Die Lifo-Methode (6) geht von der Annahme aus, daß zuerst die neuesten Bestände verbraucht werden und die noch vorhandenen Mengen aus den frü-

-
- (1) Nach dem Wortlaut des Gesetzes werden nur Gegenstände erfaßt, die bei einer späteren Bilanz noch vorhanden sind, denn es soll erreicht werden, daß bei der Bilanzierung dieser Gegenstände in künftigen Bilanzen Abwertungen überflüssig sind. Da sich Vorräte i.d.R. mehrmals im Jahre umschlagen und Forderungen aus Warenlieferungen und sonstigen Leistungen kurzfristig bezahlt werden, bildet der Fall, daß Gegenstände des Umlaufvermögens in mehreren aufeinanderfolgenden Bilanzen ausgewiesen werden, die Ausnahme; vgl. Saage, a.a.O.; ebenso von Godin-Wilhelmi, 3. Aufl., Anm.3 zu § 155 AktG; a.A. Leffson, a.a.O., S.60, der es nicht darauf abstellt, daß die Gegenstände noch bei Aufstellung der nächsten Bilanz vorhanden sein müssen.
 - (2) Vgl. oben S.40/41.
 - (3) Ausschlußbericht, Kropff, S.245; vgl. oben S.40/41.
 - (4) Vgl. auch § 40 Abs.4 HGB.
 - (5) Einschränkend Döllerer, BB 1965, S.1405 ff (1412), "wenn wenigstens im großen und ganzen die Gegenstände in der betreffenden Reihenfolge verbraucht oder veräußert werden".
 - (6) Die folgenden Ausführungen gelten entsprechend für hergestellte Gegenstände; ebenso können die Gegenstände auch veräußert werden.

heren Einkäufen stammen (last in, first out) (1). Der Endbestand wird mit den Anschaffungskosten der zeitlich am weitesten zurückliegenden Beschaffung bewertet, wodurch bei steigenden Preisen verhindert wird, daß Scheingewinne ausgewiesen werden (2). Dagegen unterstellt die Fifo-Methode (3), daß die ältesten Bestände zuerst verbraucht werden, und die vorhandenen Mengen aus den letzten Einkäufen stammen (first in, first out) (4). Der Endbestand wird mit den Anschaffungskosten der zuletzt angeschafften Güter bewertet, wodurch bei sinkenden Preisen der Gewinn niedriger ausgewiesen wird; denn die früheren Beschaffungspreise würden einen höheren Endbestand ergeben (5). Die Lifo-Methode führt unter den gegebenen Voraussetzungen zu Unterbewertungen und der Bildung stiller Rücklagen (6); sie ermöglicht es, für einen gewissen mengenmäßig in etwa gleichbleibenden Bestand praktisch unbefristet die Wertansätze der Vorjahre beizubehalten (7).

Auch bei der Bewertung des Umlaufvermögens hat sich die Handelsbilanz der Steuerbilanz angeglichen; nach § 6 Abs.1 Nr.2 EStG sind die Gegenstände des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (8).

Es kann auch der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Dieser ergibt die unterste Grenze, beschränkt damit die Bildung stiller Rücklagen. Anzuwenden ist der eingeschränkte Wertzusammenhang (9). Der Steuerpflichtige kann im Fall der Wertaufholung eine stille Rücklage bilden, wenn er nicht bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufwertet; aber auch dann kann sich

(1) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.111 zu § 133 AktG.

(2) Wöhe, Bd.I, S.339; der eigentliche Sinn der Lifo-Methode ist nach Hax, S.139, die Substanzerhaltung; vgl. aber unten S.116 ff.

(3) Vgl. S.45 FN 6.

(4) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.110 zu § 133 AktG.

(5) Wöhe, Bd.I, S.340.

(6) Saage, a.a.O., S.77.

(7) Eßer, AG 1965, S.310 ff (316).

(8) Zur Fest- und Gruppenbewertung Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 10 b zu § 6 EStG, S.15 ff; Abschn.36 Abs.3, 4 EStR 1965; zur Durchschnittsbewertung Abs.2.

(9) Vgl. oben S.41 f.

eine Zwangsrücklage bilden als Differenz zwischen dem höheren Teilwert und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (1).

Forderungen gehören zum Umlaufvermögen. Auf dem Weg über die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz ist das strenge Niederstwertprinzip anzuwenden; uneinbringliche Forderungen sind nach § 40 Abs.3 HGB abzuschreiben, für zweifelhafte Forderungen läßt § 6 Abs.1 Nr.2 EStG den Ansatz des niedrigeren Teilwertes zu (2).

2. Die Überbewertung von Passiven

Die Bildung stiller Rücklagen durch Überbewertung von Passivposten (3) erfolgt i.d.R. bei den Wertberichtigungen und Rückstellungen und bei Valutaschulden .

Da die Bildung von Wertberichtigungsposten (4) lediglich der indirekten Abschreibung dient, wird der Posten dann überbewertet, wenn zu hohe Abschreibungen erfolgen. Welche Abschreibungen handels- und steuerrechtlich möglich sind, wurde ausgeführt; insoweit ist darauf zu verweisen.

Die Bewertung von Rückstellungen wird in einem eigenen Abschnitt behandelt. Überbewertungen sind gerade hier unvermeidlich und zahlreich.

B. RÜCKSTELLUNGEN

I. Die Bildung der Rückstellungen

Die Rückstellungen erfassen bereits entstandenen Aufwand, der zur Ausgabe

- (1) Vgl. oben S.41 f. Vgl. Wöhe, Bd.I, S.231.
- (2) So wirkt sich z.B. die Tatsache, daß eine Forderung nicht freiwillig gezahlt wird, sondern eingeklagt werden muß, auf den Teilwert aus; vgl. Mittelbach, DStR 1966, S.559 ff (559).
- (3) Unzulässig sind die Einstellung fiktiver Verbindlichkeiten und die Vornahme unbegründeter Rückstellungen; Mellerowicz, a.a.O., Anm.15 zu § 129 AktG.
- (4) Es ist zu beachten, daß § 152 Abs.6 S.1 AktG die Form der indirekten Abschreibung auf bestimmte Gegenstände des Anlagevermögens beschränkt und auf Forderungen nur als Pauschalwertberichtigung zuläßt.

führt. Zwar entwickelte besonders die betriebswirtschaftliche Theorie den Begriff der Rückstellungen; entscheidend für die Praxis wurde jedoch die Rechtsprechung der Finanzgerichte, die sich in zahllosen Urteilen mit der Bildung der Rückstellungen auseinanderzusetzen hatten. Im folgenden ist vor allem deren Ansicht berücksichtigt. Da es jedoch im Steuerrecht an einer gesetzlichen Regelung fehlt, wird die Bildung der Rückstellungen im wesentlichen entsprechend der aktienrechtlichen Gliederung des § 152 Abs.7 AktG behandelt.

1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Das Aktiengesetz von 1937 regelt die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sowie die noch zu behandelnden Rückstellungsarten durch den allgemeinen Hinweis in § 131 Abs.1 B IV auf die Rückstellungen für ungewisse Schulden. Ob Rückstellungen gebildet werden müssen, wird weiter unten (§.60 ff.) behandelt. Für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten kommen in Betracht (1): Provisionen, Gratifikationen, Steuern, Gewährleistung, Garantiezusage, Bürgschaft, Haftpflicht. Es genügt die Möglichkeit einer Inanspruchnahme (2), falls die zukünftige Ausgabe nicht sicher und nur in ihrer Höhe unbestimmt ist. Nicht erforderlich ist eine rechtsverbindliche Verpflichtung am Bilanzstichtag; es genügt, wenn eine Schuld entstehen wird, die wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betrifft (3).

In dieser Hinsicht hat sich durch § 152 Abs.7 AktG nichts geändert; die Vorschrift ist nur klarer gefaßt (4). Sie führt die Gesichtspunkte, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, abschließend auf (5).

Für das Steuerrecht bestehen keine Zweifel, daß durch § 5 EStG mit seinem ausdrücklichen Hinweis auf das nach den handelsrechtlichen GoB anzusetzende und für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebende Betriebsvermögen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz gebildet wer-

-
- (1) Vgl. Adler-Düring-Schmalz, RdNr.158 zu § 131 AktG; WP-Handb., Bd. I, S.425 ff.
 - (2) WP-Handb., Bd.I, S.424.
 - (3) Mellerowicz, a.a.O., Anm.37 zu § 131 AktG.
 - (4) Vgl. Begründung RegE, Kropff, S.236.
 - (5) Ausschlußbericht, Kropff, S.236.

den können. Begriff und Wesen ist unbestritten (1). Sie sind die klassischen Rückstellungen (2).

Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist unabhängig davon, daß eine rechtlich einklagbare Verpflichtung gegeben ist (3). Es genügt, daß ein Verhältnis vorliegt, auf Grund dessen sich jemand nach Treu und Glauben zur Leistung gezwungen fühlt oder auf Grund dessen er mit einer Inanspruchnahme zu rechnen hat, ohne sich ihr entziehen zu können (4), beispielsweise bei einer sittlichen (5) oder tatsächlichen Verpflichtung (6). Die Inanspruchnahme muß aber mit Sicherheit oder wenigstens einiger Wahrscheinlichkeit drohen (7) und der Wille zur Bewirkung der Leistung ernstlich sein (8). Ob eine ungewisse Verpflichtung vorliegt, welche die Bildung einer Rückstellung rechtfertigt, ist weitgehend Sache der tatsächlichen Würdigung (9).

-
- (1) Littmann-Förger, RdNr. A 57, S. 17.
 - (2) Littmann, RdNr. 504 zu §§ 4, 5 EStG.
 - (3) Urt. d. RFH VI, A 31/31 v. 15.1.1931, RStBl, S. 201 f (201); I, A 110/36 v. 23.11.1937, RStBl 1938, S. 85 ff (85); Urt. d. BFH I, 242/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S. 113 f (113); I, 246/59 v. 13.3.1963, DB, S. 750 f (751).
 - (4) Littmann, RdNr. 505 zu §§ 4, 5 EStG; Urt. d. FG Kassel, VI, 300-301/59 v. 29.11.1960, EFG 1961, S. 247 f (247).
 - (5) Urt. d. BFH IV, 549/53 U v. 31.5.1954, BStBl III, S. 222 f (223); I, 91/54 U v. 28.9.1954, BStBl III, S. 343 f (343); I, 224/55 U v. 29.5.1956, BStBl III, S. 212 f (212); I, 14/57 S v. 22.1.1958, BStBl III, S. 186 ff (189); I, 242/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S. 113 f (113).
 - (6) Urt. d. RFH I, A 110/36, v. 23.11.1937, RStBl 1938, S. 85 ff (86).
 - (7) Urt. d. RFH VI, A 642/30 v. 21.10.1931, RStBl 1932, S. 290 ff (291); VI, A 1413/32 v. 13.7.1933, RStBl, S. 1085 f (1085); VI, 382/41 v. 14.1.1942, RStBl, S. 183 f (184); Urt. d. FG Kassel, VI, 300-301/59 v. 29.11.1960, EFG 1961, S. 247 f (247); Urt. d. BFH IV, 95/63 S v. 12.3.1964, BStBl III, S. 404 ff (404); IV, 51/62 v. 13.1.1966, BStBl III, S. 189 f (190).
 - (8) Eine wegen Sittenwidrigkeit rechtsungültige Verpflichtung begründe gleichzeitig den Mangel der Ernstlichkeit, so das Urt. d. BFH I, 66/61 U v. 19.12.1961, BStBl 1962, III, S. 64 f (65) unter Berufung auf das Urt. d. BFH IV, 25/57 U v. 10.10.1957, BStBl III, S. 419 f (420). Hierzu kritisch Littmann-Förger, RdNr. A 70, S. 20.
 - (9) Als Beispiele vgl. Urt. d. BFH IV, 165/59 S v. 17.1.1963, BStBl III, S. 273 ff; IV, 95/63 S v. 12.3.1964, BStBl III, S. 404 ff.

Entscheidend ist letztlich das pflichtgemäße Ermessen des vorsichtigen Kaufmanns (1). Unzulässig ist aber die Passivierung einer Rückstellung, wenn nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag die Bewirkung einer Ausgabe noch so erheblich ungewiß ist, daß der Charakter einer zukünftigen freiwilligen Zahlung den Ausschlag gibt (2). Für die Bildung der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es, was sich aus den bisherigen Ausführungen bereits ergibt, nicht auf die Fälligkeit (3) oder Geltendmachung (4) der Verbindlichkeiten an. Notwendig und entscheidend ist allein, daß die Verbindlichkeit mit der geschäftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (5) (Verursachungsprinzip) und entweder am Bilanzstichtag entstanden ist oder mit einiger Wahrscheinlichkeit entstehen wird (6).

2. Rückstellungen für drohende Verluste (7)

Für die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste kommen vor allem Prozeßkosten und Verluste aus schwebenden Verträgen in Betracht. Die Ab-

-
- (1) Urt.d.RFH I, A 110/36 v. 23.11.1937, RStBl 1938, S.85 ff (85); Urt.d.BFH I, 246/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S.113 f (113).
 - (2) Urt.d.BFH I, 246/59 v. 13.3.1963, DB, S.750 f (751).
 - (3) Urt.d.BFH I, 224/55 U v. 29.5.1956, BStBl III, S.212 f (212).
 - (4) So schon Urt.d.RFH I, A 84/24 v. 6.11.1925, Bd.17, S.304 f (305).
 - (5) Urt.d.RFH I, A 84/24 v. 6.11.1925, Slg.Bd.17, S.304 f (304); VI, 63/40 v. 19.6.1940, RStBl, S.690; Urt.d.BFH I, 242/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S.113 f (113); I, 246/59 v. 13.3.1963, DB, S.750 f (751); Urt.d.FG Kassel, VI, 300-301/59 v. 29.11.1960, EFG 1961, S.247 f (247).
 - (6) Urt.d.RFH VI, A 1413/32 v. 13.7.1933, RStBl, S.1085 f (1085); VI, 382/41 v. 14.1.1942, RStBl, S.183 f (184); Urt.d.FG Kassel, VI, 300-301/59 v. 29.11.1960, EFG 1961, S.247 f (247); Urt.d.BFH IV, 95/63 S v. 12.3.1964, BStBl III, S.404 ff (404).
 - (7) Der Begriff "Verlust", hier gebraucht im Sinne der negativen Erfolgsbeiträge von Leffson, S.175, FN 6. Als Erfolgsbeitrag bezeichnet er den Saldo zwischen dem einzelnen Ertrag und dem entsprechenden Aufwand im Sinne des Durchschnittskostenprinzips. Ein negativer Erfolgsbeitrag liegt vor, wenn der Ertrag kleiner als der Aufwand ist. Der Begriff "Verluste", der besser im Sinne von Jahresgewinnen und -verlusten, also des Jahreserfolgs, verwandt werden sollte, hat sich in der Literatur und Rechtsprechung eingebürgert.

grenzung zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist nicht klar zu ziehen - auch möglicherweise zu erbringende Garantieleistungen können als drohende Verluste aufgefaßt werden - und auch nur für eine grobe Systematisierung zur besseren Darstellung notwendig. Handelsrechtlich ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.

Das neue Aktiengesetz hebt in § 152 Abs.7 neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten die für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften hervor. Der Sache nach liegt darin keine Abweichung; denn auch zum Aktiengesetz 1937 wird angenommen, daß solche Rückstellungen unter § 131 Abs.1 B IV fallen, was der vollen Klarheit wegen nun ausdrücklich ins neue Aktienrecht aufgenommen wurde (1).

Im Steuerrecht sind die Rückstellungen wegen drohender Verluste nachweislich seit der frühesten Rechtsprechung des RFH zulässig (2). Dabei wurde zur Begründung der Gedanke der passivierungsfähigen Vermögensbeeinträchtigung (3), der bilanzfähigen Schuld (4), des Teilwertes (5) herangezogen oder gefordert. Ganz allgemein beruht die Zulässigkeit der Rückstellung für drohende Verluste auf dem Grundsatz kaufmännischer Vorsicht (6). Daneben müssen das Imparitätsprinzip (7) ebenso genannt werden wie die Grundsätze der dynamischen Bilanzauffassung (8) mit ihrem Hauptgedanken der richtigen

Periodenabgrenzung.

- (1) Begründung RegE, Kropff, S.236.
- (2) In Ansätzen Urt.d.RFH I, A 302/19 v. 7.5.1920, Bd.3, S.22 ff (26); I, A 41/22 v. 24.3.1922, Bd.9, S.102 ff (106); I, A a 643/29 v.17.12.1929, RStBl 1930, S.95.
- (3) So bei den Urteilen unter FN 2 von der statischen Bilanzauffassung her.
- (4) Urt.d.RFH VI, 160/41 v. 8.10.1941, RStBl, S.893.
- (5) Urt.d.RFH VI, A 491/25 v. 4.11.1925, Bd.17, S.332 ff (335), wo auch auf das Imparitätsprinzip hingewiesen wird (nicht realisierte Verluste wie realisierte Verluste zu behandeln); I, 147/43 v. 9.11.1943, RStBl 1944, S.149 ff (150).
- (6) Vgl.Urt.d.BFH I, 242/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S.113 f (113): Ermessen des vorsichtigen Kaufmanns. Richtig dagegen auf den Grundsätzen der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung, hierzu unten S.
- (7) Schon im Urt.d.RFH VI, A 491/25 v. 4.11.1925, Bd.17, S.332 ff (335) erwähnt.
- (8) Urt.d.BFH IV, 165/59 S v. 17.1.1963, BStBl III, S.237 ff (238); IV, 115/59 U v. 4.6.1959, BStBl III, S.325 f (326).

Selbstverständlich führt nicht jeder drohende Verlust zur Anerkennung einer Rückstellung. Maßgebend ist auch das erwähnte Verursachungsprinzip (1). Weiterhin ist erforderlich, daß der Eintritt des Verlustes nicht nur eine vage Möglichkeit darstellt, sondern vielmehr mit Sicherheit oder mit großer Wahrscheinlichkeit (2) zu befürchten ist. So genügt es z.B. nicht, daß ganz allgemein und erfahrungsgemäß Betriebsprüfungen zu Beanstandungen und zu mehr oder weniger hohen Steuernachforderungen zu führen pflegen; denn dabei handelt es sich um ein dem Unternehmer- oder Branchenrisiko (3) vergleichbares Risiko (4).

Schwierig ist es, die Grenzen zwischen den erst drohenden Ausgaben zu ziehen, die aber als Aufwand das abgelaufene Jahr betreffen, und drohenden Ausgaben, die als Aufwand des Jahres der Ausgabe anzusehen sind. Entscheidend ist dabei, ob die drohende Ausgabe betrieblich so eng mit einem erkennbaren Geschäftsvorgang des laufenden Jahres zusammenhängt, der Ertrag gebracht hat, daß die Ausgabe, obwohl sie erst im neuen Jahr zu leisten ist, den Ertrag des abgelaufenen Jahres beeinträchtigt (5). Fehlt es an einer eindeutigen Beantwortung der Frage, welchem Wirtschaftsjahr der Aufwand betriebswirtschaftlich zuzurechnen ist, so bleibt dem Steuerpflichtigen die Wahl überlassen (6).

-
- (1) Das Urt.d.BFH IV, 115/59 U v. 4.6.1959, BStBl III, S.325 f (326) spricht ausdrücklich von der Ursache des Verlustes.
 - (2) Urt.d.RFH VI, A 407/27 v. 12.8.1927, Bd.22, S.27 ff (29); VI, A 31/31 v. 15.1.1931, RStBl, S.201 f (201); VI, A 642/30 v. 21.10.1931, RStBl 1932, S.290 ff (291); VI, A 1750/31 v. 6.4.1932, S.290 ff (291); VI, A 1750/31 v. 6.4.1932, RStBl, S.551; I, 196/43 v. 9.5.1944, RStBl, S. 620 f (621); Urt.d.BFH I, 163/56 U v. 5.11.1957, BStBl 1958, III, S. 24 f (25); IV, 165/59 S v. 17.1.1963, BStBl III, S.237 ff (238); vgl. auch IV, 344/62 v. 14.7.1966, DB 1966, S.1632.
 - (3) Urt.d.BFH IV, 51/62 v. 13.1.1966, BStBl III, S.189 f (190).
 - (4) Hierzu Müller, FR 1966, S.7 ff (8); dieses Risiko ist nicht selbständig bewertbar, und es können dafür keine Rückstellungen gebildet werden.
 - (5) Urt.d.RFH v. 21.12.1932, StW 1933, Nr.275, zitiert nach Littmann, RdNr.512 zu §§ 4, 5 EStG.
 - (6) Urt. d. BFH I, 13/52 U v. 1.4.1952, BStBl III, S.143 f (144).

3. Rückstellungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung (wegen selbständig bewertungsfähiger Betriebslasten)

Die Rückstellungen für unterlassene Reparaturen und Abraumrückstände sind handelsrechtlich zulässig; sie fallen ebenfalls unter § 131 Abs.1 B IV AktG 1937.

Das neue Aktiengesetz geht in § 152 Abs.7 davon aus, daß die Gesichtspunkte, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, abschließend aufgeführt werden sollen (1). Es erschien deswegen notwendig, Rückstellungen für unterlassenen Reparaturaufwand und für unterlassene Abraumbeseitigung ausdrücklich zuzulassen; denn steuerlich werden Rückstellungen für diese Zwecke anerkannt. Die Anerkennung wäre aber gefährdet, wenn die Rückstellungen nicht gebildet werden dürften (2). Dabei genügt es handelsrechtlich, wenn die Reparatur und die Abraumbeseitigung im folgenden Jahr (3) nachgeholt werden.

Steuerlich hat sich die Rechtsprechung mit den Rückstellungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung unter dem Gesichtspunkt einer selbständig bewertungsfähigen Betriebslast befaßt. Nach dem Urteil des RFH vom 9.11.1943 (4) ist für die Bildung von Rückstellungen keine rechtsverbindliche Verpflichtung gegenüber Dritten notwendig (5), es genüge vielmehr, "daß die nachträgliche Belastung des Unternehmens wirtschaftlich das abgelaufene Bilanzjahr trifft und der Steuerpflichtige mit dieser Betriebslast rechnen mußte". Für eine Betriebslast genügt es nach dem RFH (6), daß ein in dieser Höhe nicht gerechtfertigter Gewinn erzielt wurde, da er mit der späteren Beseitigung der Betriebslast beschwert ist. Die Entscheidung betraf Zuckerfabri-

(1) Ausschlußbericht, Kropff, S.236.

(2) Ausschlußbericht, Kropff, S.237.

(3) Im Steuerrecht besteht eine Frist von drei Monaten.

(4) I, 147/43, RStBl 1944, S.149 ff (150); bereits früher enthält die Rechtsprechung des RFH den Gedanken einer selbständigen Last; vgl. Urt.d. RFH I, A 79 u.80/30 v. 16.9.1930, RStBl, S.717 ff (718); die Urteile VI, A 50/31 v. 26.8.1931, RStBl, S.943 ff (945) und VI, A 1058/33 v. 14.2.1934, Bd.35, S.242 ff (244), sprechen von Nachteilen.

(5) So die bisherige Rechtsprechung des RFH, vgl. Urt.d.RFH VI, 382/41 v.14.1.1942, RStBl, S.183 f (184); VI, 333/42 v. 2.6.1943, RStBl, S.618 f (618).

(6) 147/43, a.a.O.

ken, die ihrer Verpflichtung entsprechend der Futtermittelerzeugung nicht nachgekommen waren und mit den Zwangsfolgen der Nacherzeugung oder der Auflage eines Barausgleiches zu rechnen hatten.

Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung erkannte der OFH (1) nicht an, da sie keine Schuldverpflichtung sei. Andererseits verlangt er das Vorliegen eines negativen Wirtschaftsguts - was bei der Nachholung der Reparaturen abzulehnen sei - und bringt damit eine gewisse Abkehr vom Erfordernis der Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten zum Ausdruck (2). Dagegen weist der OFH (3) ein Jahr später darauf hin, daß nunmehr dem Aufwandsbegriff der Dynamischen Bilanz in vollem Umfange Rechnung getragen werden kann. Um dieselbe Zeit erkennt der OFH (4) die Belastung eines Grundstücks mit den Entrümmungskosten als eine selbständig bewertungsfähige Last an und läßt die Bildung einer Rückstellung zu. Zwar ist die Entscheidung zur Bewertung ergangen, doch gilt sie nach dem BFH (5) auch für die Gewinnermittlung, so daß eine Rückstellung für Abraumrückstand als einer selbständig bewertungsfähigen Last (einem passiven Wirtschaftsgut) gebildet werden kann; aus der Auffassung des RFH (6), der den Abraumvorrat als aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut ansieht, zieht der BFH (7) den Schluß, ein sehr großer Abraumrückstand sei passivierungspflichtig. Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen ist vom BFH (8) mit der Einschränkung für zulässig erklärt worden, daß die Instandhaltungsarbeiten innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag durchgeführt worden sind.

In späteren Entscheidungen (9) erkennt der BFH allgemein die selbständig bewertungsfähige Last als rückstellungsfähigen Sachverhalt an. Die Last braucht

(1) I, 10/47 v. 28.2.1948, StW Nr. 5.

(2) Vgl. Hoffmann, NB 1951, S. 1 ff (1); die Entscheidung ist widersprüchlich.

(3) I, 174/43 v. 22.6.1949, BayFMBI, S. 254, erwähnt nach Hoffmann, a. a. O.

(4) III, 11/49 v. 11.5.1949, BayFMBI, S. 180, erwähnt nach Hoffmann, a. a. O., S. 2.

(5) I, 54/51 S v. 26.6.1951, BStBl III, S. 211 ff (212).

(6) VI, A 1012/33 v. 30.1.1935, RStBl, S. 1111 f (1111).

(7) I, 54/51 S, a. a. O.

(8) I, 54/54 U v. 15.2.1955, BStBl III, S. 172 f (173).

(9) Vgl. die Urteile d. BFH IV, 549/53 U v. 31.5.1954, BStBl III, S. 222 f (223); I, 149/54 S v. 19.7.1955, BStBl III, S. 266 f (267) unter ausdrück-

nicht durch die unternehmerische Betätigung des Steuerpflichtigen entstanden zu sein; auch andere Ereignisse - Naturereignisse, Kriegszerstörungen - können zu einer Rückstellung führen (1).

Der Begriff der selbständig bewertungsfähigen Last wird in der Rechtsprechung nur durch den Hinweis auf den Begriff des passiven Wirtschaftsguts näher bestimmt (2). Dieser Begriff ist weit gespannt, da er auch ideelle Güter umfaßt; entscheidend kommt es auf die Auffassung des Verkehrs und auf die Gegebenheit des Wirtschaftslebens an (3). Es muß sich um die Verminderung des Betriebsvermögens in einem weiten Sinn handeln, die etwa durch eine Passivierung Erfassbares darstellt (4). Im Zweifel ist der Teilwertgedanke entscheidend (5), obwohl der Fortschritt in der Rechtsprechung gerade dadurch erreicht worden ist, daß im Urteil des BFH vom 26.6.1951 (6) der Gedanke der zeitraumrichtigen Periodenabgrenzung herangezogen wurde (7).

4. Sonstige Rückstellungszwecke

Ausschließlich im Steuerrecht werden noch weitere Rückstellungszwecke angeführt (8):

licher Berufung auf Wirtschaftsgut; I, 174/55 S v. 27.9.1955, BStBl III, S.366 ff (368).

- (1) Urt.d.BFH I, 139/62 U v. 26.2.1964, BStBl III, S.333 f (334); kritisch zu der die Rückstellungsbildung ablehnenden Entscheidung Hoffmann, FR 1964, S.478 f.
- (2) Urt.d.BFH I, 54/51 S v. 26.6.1951, BStBl III, S.211 f (211).
- (3) Vgl. Urt.d.OFH I, 10/47 v. 28.2.1948, StW Nr.5; Urt.d.BFH I, 54/51 S v. 26.6.1951, BStBl III, S.211 f (211); I, 149/54 S v. 19.7.1955, BStBl III, S.266 f (267).
- (4) Littmann, RdNr.518 zu §§ 4, 5 EStG.
- (5) Littmann, a.a.O.; vgl. Urt.d.BFH I, 54/51 S v. 26.6.1951, BStBl III, S.211 f (212); I, 174/55 S v. 27.9.1955, BStBl III, S.366 ff (368).
- (6) I, 54/51 S v. 26.6.1951, BStBl III, S.211 f (212).
- (7) Vgl. auch das sehr weitgehende Urt. d.BFH I, 139/52 U v. 30.7.1954, BStBl III, S.287 f (288).
- (8) Das neue Aktiengesetz erwähnt noch in § 152 Abs.7 S.2 Nr.2 Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden. Damit ergibt sich handelsrechtlich und steuerlich nichts Neues, da dieser Rückstellungszweck anerkannt ist. Die Erwähnung will die abschließende Regelung der Bildung von Rückstellungen ermöglichen, vgl. Ausschlußbericht, Kropff, S.236.

Eine allerdings später nicht mehr zu ermittelnde Begründung für die Bildung einer Rückstellung gibt der RFH (1); es sei ausnahmsweise eine Rückstellung anzuerkennen, wenn sie bezwecke, den Bilanzgewinn wegen vorhandener, aber kaum abgrenzbarer Ungewißeheiten in der Schwebe zu halten.

In dem Urteil des RFH vom 21.12.1933 (2) wird für eine Entschädigung die Bildung einer Rückstellung anerkannt. Diese Entschädigung war einem Mieter von Geschäftsräumen dafür bezahlt worden, daß er in die vorzeitige Lösung des Mietvertrages einwilligte, dann aber für die neuen von ihm gemieteten Geschäftsräume erheblich mehr Miete zahlen mußte. Es seien, so die Begründung des RFH, andernfalls sowohl die Bilanz des Jahres, in dem die Einnahme eingegangen sei, als auch die Bilanzen der folgenden Jahre wirtschaftlich unzutreffend. Durch die Passivierung werde die Verteilung der Einnahme auf die Jahre erreicht, für die sie wirtschaftlich bestimmt sei.

Diese Rückstellung zur Verteilung von Einnahmen ist in Wirklichkeit ein transitorischer passiver Abgrenzungsposten, was auch der BFH in dem Urteil vom 4.9.1962 (3) bei der Verteilung einer Abfindung angenommen hat. Im neuen Aktiengesetz wird der Posten ausdrücklich in § 152 Abs.9 Nr.2 genannt.

II. Die Bewertung der Rückstellungen

Wie die Rückstellungen zu bewerten sind, regelt das Handelsrecht nur unvollkommen. Während bisher gemäß § 129 Abs.1 AktG 1937 ganz allgemein die GoB heranzuziehen waren, spricht § 156 Abs.4 AktG von einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung, nach der die Höhe des Rückstellungsbetrages zu bewerten ist. Vernünftig ist diejenige Beurteilung, die in sich logisch und sachlich ist und objektiv begründet werden kann; es ist eine Beurteilung, zu der auch ein Dritter unter sonst gleichen Umständen gelangen würde (4).

Die Rückstellungen sind nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Kaufmanns zu schätzen; es ist gewissenhaft und unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls vorzugehen (5). Dabei geht es oft nicht nur um die Höhe eines

(1) Urt.d.RFH VI, A 662/27 v. 14.3.1928, RStBl, S.278 f (279); I, A 280/28 v. 30.4.1929, RStBl, S.387 ff (388 f).

(2) VI A 902, StW 1934, Nr.90.

(3) I 198/61 U, BStBl 1963, III, S.7.

(4) Saage, NB 1966, S.71 ff (72).

(5) Vgl. FG 3/37 des Instituts der Wirtschaftsprüfer, S.115.

feststehenden Rückstellungstatbestandes; auch die Frage, ob mit einiger Sicherheit oder wenigstens Wahrscheinlichkeit ein Rückstellungstatbestand dem Grunde nach akut ist, muß durch eine Schätzung beantwortet werden (1).

Steuerlich haben sich für die Bewertung der Rückstellungen durch die höchst-richterliche Rechtsprechung wichtige Grundsätze ergeben. Der Steuerpflichtige darf auf eine Schätzung nicht verzichten und damit den Posten unberücksichtigt lassen (2); er darf auch nicht nur eine vorläufige Bilanz errichten (3) oder mit der Bilanzaufstellung warten, bis die Ungewißheiten der Schätzung beseitigt sind (4). Zu schätzen hat der Steuerpflichtige; seiner Auffassung kommt entscheidendes Gewicht zu (5). Er ist mit den Verhältnissen im Betrieb am besten vertraut (6); auch neigen die Finanzämter und Finanzgerichte dazu, die Schätzung nach der späteren Entwicklung der Umstände zu beurteilen (7). Im Rahmen des Ermessens hat der Steuerpflichtige einen Spielraum (8), einen sogenannten Schätzungsrahmen (9). Das Ermessen selbst darf subjektiv sein (10), muß aber pflichtgemäß (11) und vernünftig (12) ausge-

-
- (1) Littmann-Förger, RdNr. A 322, S. 116.
 - (2) Vgl. Urt.d.RFH VI, A 407/27 v. 12.8.1927, Bd. 22, S. 27 ff (28 f); vgl. aber Urt.d.BGH II ZR 292/59 v. 27.2.1961, AG S. 137 ff, das für Versorgungsanwartschaften eine Rückstellungspflicht ablehnt.
 - (3) Mittelbach, DStR 1966, S. 559 ff (562).
 - (4) Urt.d.RFH VI, A 662/27 v. 14.3.1928, RStBl, S. 278 f (278); Urt.d.BFH I, 173/57 U v. 4.2.1958, BStBl III, S. 109 f (110).
 - (5) Vgl. für viele: Urt.d.RFH A 743/31 v. 22.4.1931, RStBl, S. 384; I, A 270/30 v. 22.12.1931, RStBl 1932, S. 253 f (254); Urt.d.BFH IV, 549/53 U v. 31.5.1954, BStBl III, S. 222 f (223); IV, 566/54 U v. 26.1.1956, BStBl III, S. 113 f (114); I, 60/57 U v. 1.4.1958, BStBl III, S. 291 ff (292).
 - (6) Müller, FR 1966, S. 7 ff (9).
 - (7) Littmann-Förger, RdNr. A 357, S. 125; vgl. auch Urt.d.RFH VI, A 743/31 v. 22.4.1931, RStBl, S. 384.
 - (8) Urt.d.RFH VI, A 275/29 v. 10.4.1929, RStBl, S. 567; VI, A 930/31 v. 10.2.1932, RStBl, S. 532.
 - (9) Zum Begriff Littmann-Förger, RdNr. A 333, S. 119, und Urt.d.RFH VI, 715/38 v. 7.12.1938, RStBl 1939, S. 258 f (259).
 - (10) Urt.d.RFH I, A 82/34 v. 8.1.1935, StW Nr. 112.
 - (11) Urt.d.RFH VI, A 662/27 v. 14.3.1928, RStBl, S. 278 f (279).
 - (12) Urt.d.RFH I, A 280/28 v. 30.4.1929, RStBl, S. 387 ff (388).

wählt werden; es ist das Ermessen eines die Verhältnisse sorgfältig und vorsichtig abschätzenden (1) Kaufmanns unter Beachtung der GoB (2). Ist die Schätzung objektiv vertretbar und findet sie ihre Grundlage in den objektiv nachprüfbaren Verhältnissen des Betriebes, so ist sie im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens des Steuerpflichtigen zustande gekommen (3). Mit dieser Schätzung darf er sich nicht in Widerspruch setzen (4).

Das Finanzamt hat das Recht, die Schätzung auf Einhaltung des Schätzungsrahmens zu prüfen (5). Beanstandungen sind im allgemeinen nur dann gerechtfertigt, wenn die Abweichungen gegenüber der Schätzung des Steuerpflichtigen einen größeren Umfang erreichen (6), m.a.W. den möglichen Schätzungsrahmen überschreiten (7). In diesem Fall muß die Behörde durch eine Schätzung im Bereiche des Schätzungsrahmens, die der Schätzung des Steuerpflichtigen möglichst nahe kommt, die Lücke ausfüllen (8).

Maßgeblich für die Schätzung sind die am Bilanzstichtag vorliegenden Verhältnisse (9). Vage Vorstellungen über die künftige Entwicklung der Verhältnisse dürfen die Schätzung nicht beeinflussen (10). Die Entwicklung der Verhältnisse (11) kann aber als Bestätigung für eine umstrittene Schätzung des Kauf-

-
- (1) Urt.d.RFH I, A 280/28, a.a.O.
 - (2) Urt.d.RFH VI, A 169/34 v. 26.6.1935, RStBl, S.1449 f (1450).
 - (3) Urt.d.RFH VI, A 743/31 v. 22.4.1931, RStBl, S.384; Urt.d.BFH IV, 566/54 U v. 26.1.1956, BStBl III, S.113 f (114); I, 137/59 U v. 29.11.1960, BStBl 1961, III, S.154.
 - (4) Littmann-Förger, RdNr.A 358, S.125; Urt.d.BFH IV, 30/58 v. 20.4.1961, StRK, § 5 EStG, RSpr.273, zit. nach Littmann-Förger, a.a.O.
 - (5) Ständ.Rspr.; für viele: Urt.d.RFH VI, A 275/29 v. 10.4.1929, RStBl, S.567; I, A 270/30 v. 22.12.1931, RStBl 1932, S.253 f (254); I, A 97/34 v. 4.9.1934, RStBl, S.1366 f (1366).
 - (6) Littmann-Förger, RdNr.A 359, S.127; Urt.d.BFH I, 111/54 U v. 31.1.1956, BStBl III, S.86 f (87).
 - (7) Littmann-Förger, RdNr.A 334, S.120; vgl. auch Urt.d.RFH VI, 715/38 v. 7.12.1938, RStBl 1939, S.258 f (259).
 - (8) Littmann-Förger, RdNr.A 373, S.130.
 - (9) Urt.d.RFH VI, 281/41 v. 22.10.1941, RStBl, S.894; vgl. Kiehl, StBg 1966, S.57 ff (60).
 - (10) Littmann-Förger, RdNr.A 387, S.133.
 - (11) Zur Berücksichtigung späterer besserer Erkenntnisse allgemein Glade, FR 1965, S.319 ff (320 f).

manns angesehen werden (1), soweit es sich nicht um völlig ungewöhnliche Umstände handelt (2). Erkenntnisse zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tage der Bilanzaufstellung, die über den Wert am Bilanzstichtag Aufschluß geben, sind zu berücksichtigen (3). Kennt der Steuerpflichtige bei der Aufstellung der Bilanz Tatsachen nicht, hat er aber sorgfältig und pflichtgemäß gehandelt, so ist er weder berechtigt noch verpflichtet, die von ihm nach bestem Wissen aufgestellte Bilanz zu berichtigen (4). Eine Bilanzberichtigung erfolgt nur, wenn bei der Bilanzaufstellung die GoB nicht beachtet wurden (5).

Bei den Rückstellungen können die einzelnen Risiken besonders, gleichartige Risiken in einer größeren Anzahl pauschal bewertet werden; es können für Risiken gleicher Art Einzel- und Pauschalbewertung miteinander gekoppelt werden (6). Diese Verfahren sind grundsätzlich gleichwertig (7). Die Pauschalrückstellung wird vor allem dort gewählt werden, wo hinreichende Anhaltspunkte für eine Einzelberücksichtigung nicht vorhanden sind, wie beispielsweise als typische Fälle die Delkredere-Rückstellung (8), die Garantierückstellung und die Haftpflichtrückstellung bei typischer beruflicher Haftpflicht-

-
- (1) Urt.d.RFH I, A 261/33 v. 9.4.1935, RStBl S.1398 f (1399); Urt.d.BFH I, 258/60 U v. 3.7.1962, BStBl III, S.388 f (389).
 - (2) Littmann-Förger, RdNr.A 394, S.135; Urt.d.RFH VI, A 381/31 v. 2.3.1932, RStBl, S.510 f (511).
 - (3) Urt.d.BFH I, 118/55 U v. 3.7.1956, BStBl III, S.248 ff (249); I, 56/60 U v. 11.10.1960, BStBl 1961, III, S.3 f (4).
 - (4) Littmann-Förger, RdNr.A 414, S.141; Urt.d.BFH I, 56/60 U v. 11.10.1960, BStBl 1961, III, S.3 f, 1.Leitsatz u. S.4; wohl aber a.A. Urt.d.RFH I, A 44/32 v. 25.10.1933, RStBl 1934, S.410 ff (410).
 - (5) Urt.d.BFH I, 56/60 U v. 11.10.1960, BStBl 1961, III, S.3 f (4).
 - (6) Littmann-Förger, RdNr.A 446, S.157; Urt.d.RFH I, A 291/34 v. 7.4.1936, RStBl, S.755 ff (756); Urt.d.BFH I, 60/57 U v. 1.4.1958, BStBl III, S.291 ff (293).
 - (7) Deshalb ist der Steuerpflichtige in der Wahl der Methode frei, muß jedoch die gewählte beibehalten, wenn nicht wirtschaftliche Gründe eine Änderung nahelegen; Lohmeyer, StW 1966, Sp.219 ff (224).
 - (8) Grundsätzlich ist aber die Einzelwertberichtigung von Forderungen der pauschalen Wertberichtigung (also der Bildung einer Delkredere-Rückstellung) vorzuziehen; Urt.d.BFH I, 10/63 v. 31.8.1965, HFR 1966, S.20 f (20); Lohmeyer, a.a.O., S.223, 224.

gefahr (1). In erster Linie kann eine Pauschalrückstellung nur auf die Erfahrungen begründet werden, die im eigenen Betrieb oder in der Branche gemacht worden sind (2). Es muß aber mindestens eine allgemeine Erfahrung vorliegen, die darauf hinweist, daß der geltend gemachte Rückstellungstatbestand tatsächlich ein akutes Risiko beinhaltet (3). Auch hier ist die künftige Entwicklung ein Hilfsmittel zur Beurteilung der Verhältnisse des Bilanzstichtages und mit in die Schätzung einzubeziehen (4).

Die Schätzung muß sich in der Bilanz in einer bestimmten Zahl ausdrücken (5). Dabei kann selbst bei unsichersten Schätzungen nicht auf gewisse Berechnungen verzichtet werden. Einen Anhaltspunkt gibt die Bewertung der Rückstellungen mit dem Teilwert (6). Die dabei möglichen verschiedenen Werte ergeben den Rahmen, in dem die Schätzung für die Rückstellung liegen muß (7), wobei allerdings auch dieser Rahmen nur das Ergebnis einer Schätzung ist (8). Es muß also festgestellt werden, daß es bei der Schätzung von Rückstellungen sehr oft nicht allzuviel zu berechnen gibt. Man muß sich mit Wahrscheinlichkeiten begnügen (9). Lassen sich jedoch überhaupt keine Schätzungsgrundlagen finden, so dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden (10).

- (1) Littmann-Förger, RdNr. A 419, S. 145.
- (2) Allein unter Berufung auf fehlende Erfahrungen der Vergangenheit darf eine erstmalige Rückstellungsbildung nicht abgelehnt werden; vgl. Littmann-Förger, RdNr. A 437, S. 151.
- (3) Littmann-Förger, RdNr. A 422, S. 147; das ist auch der Grund für die Anerkennung der Delkreder-Rückstellung ohne Uneinbringlichkeitsnachweis als allgemeine Vorsichtsmaßnahme; vgl. Urt. d. RFH I, A a 420/29 v. 29.8.1929, RStBl, S. 543.
- (4) Urt. d. BFH I, 60/57 U v. 1.4.1958, BStBl III, S. 291 ff (292); I, 198/60 U v. 18.10.1960, BStBl III, S. 495 f (495); I, 275/60 U v. 24.7.1962, BStBl III, S. 440 ff (441).
- (5) Vgl. unten (S. 134 ff) die Ausführungen von Leffson zum Vorsichtsprinzip, das sich entscheidend bei den Unsicherheiten der Schätzungen auswirkt.
- (6) Littmann-Förger, RdNr. A 441, S. 154; vgl. Urt. d. RFH VI, A 1539/30 v. 14.1.1931, RStBl, S. 240.
- (7) Die Werte liegen innerhalb einer Bandbreite, vgl. unten S. 136.
- (8) Vgl. Urt. d. RFH VI, 715/38 v. 7.12.1938, RStBl 1939, S. 258 f (259).
- (9) Littmann-Förger, RdNr. A 442, S. 154.
- (10) Littmann-Förger, a. a. O.; Urt. d. BFH IV, 165/59 S v. 17.1.1963, BStBl III, S. 237 ff (238).

III. Passivierungszwang oder Passivierungswahlrecht

Hierbei wird ein noch nicht endgültig geklärtes Problem berührt (1). In welchem Umfang eine an sich zulässige Rückstellung vorgenommen werden muß, bestimmt expressis verbis keine handelsrechtliche Norm. Dann aber sind auf Grund der Generalklauseln in den §§ 129 Abs.1 AktG 1937, 149 Abs.1 AktG die GoB maßgebend (2). Diese verlangen nach dem Vorsichtsprinzip, daß der Kaufmann sich vor sich selbst und vor anderen nicht reicher und im Zweifelsfalle eher ärmer rechnet, als er wirklich ist (3). Diesen Gedanken vorsichtiger Bilanzierung trägt in sich das Imparitätsprinzip, das die Berücksichtigung unrealisierter Verluste gebietet (4). Deswegen sind grundsätzlich alle Rückstellungstatbestände, die entsprechend den oben dargelegten Grundsätzen eine Rückstellung rechtfertigen, passivierungspflichtig (5).

Demgegenüber wird es vom BGH (6) abgelehnt, für Versorgungsanwartschaften eine Rückstellungspflicht anzunehmen (7). Dieser Auffassung hat sich das neue Aktienrecht angeschlossen (8) (9): Pensionsverpflichtungen seien in ganz besonderem Maße ungewiß, die Passivierungspflicht könnte die Unternehmen

-
- (1) Littmann-Förger, RdNr. A 281, S. 99.
 - (2) Vgl. Havermann, DB 1961, S. 985 ff (985); Urt. d. BGH II, ZR 292/59 v. 27.2.1961, AG, S. 137 ff (137).
 - (3) Dietzen, S. 32.
 - (4) Vgl. Heinen, S. 70 f.
 - (5) Mutze, WPg 1965, S. 169 ff (174).
 - (6) Urt. d. BGH II, ZR 292/59 v. 27.2.1961, AG, S. 137 ff; zustimmend Heißmann, BB 1961, S. 510 ff (512); zweifelnd Risse, DB 1961, S. 657; von Godin-Wilhelmi, Anm. 34 zu § 131 AktG; a. A. FG 1/51 d. Instituts der Wirtschaftsprüfer, S. 130; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr. 164 zu § 131 AktG; Mutze, FR 1961, S. 406 ff (408 f); Adler-Forster, AG 1961, S. 301 ff (309); Frey, DB 1963, S. 349 ff (350); Sieben, WPg 1963, S. 29 ff (31 f).
 - (7) Aus der Urteilsbegründung wird gefolgert, daß auch für Verpflichtungen aus laufenden Pensionen keine Passivierungspflicht bestehe; WP-Handb., Bd. I, S. 429; Heißmann, a. a. O., S. 511; Adler-Forster, a. a. O., S. 306; a. A. Havermann, a. a. O.
 - (8) Nach Nehm, WPg 1966, S. 3 ff (4) auch bei den aus steuerlichen Gründen erlaubten Rückstellungen (§ 152 Abs. 7 S. 2 Nr. 1, 2 AktG).
 - (9) Falls aber Pensionsrückstellungen gebildet werden, dann getrennt und an der in § 151 Abs. 1, Passivseite IV, Nr. 1 AktG bestimmten Stelle; Heubeck, DB 1966, S. 629 ff (629).

von Pensionszusagen abhalten und damit eine sozialpolitisch erwünschte Entwicklung einschränken; weiterhin könnte ein Teil der Aktiengesellschaften, die noch nicht die erforderlichen Pensionsrückstellungen gebildet haben, der Passivierungspflicht nicht ohne weiteres nachkommen (1). Immerhin ist aber zu bedenken, daß sich die meisten der vom Wirtschaftsausschuß zu dieser Frage gehörten Sachverständigen mit gewichtigen Argumenten für den Grundsatz der Passivierungspflicht ausgesprochen haben (2).

In der Bejahung einer Rückstellungspflicht und der Annahme einer Rückstellungsmöglichkeit wechselt die steuerliche Rechtsprechung. Auf die Anerkennung eines Wahlrechtes kann aus folgenden Urteilen geschlossen werden (3): Die Behandlung von Forderungen, bezüglich derer ein Rechtsstreit schwebt (4); die Berücksichtigung zu erwartender Preisnachlässe (5); Behandlung von Gratifikationen (6), von Gewerbesteuern (7); die Berücksichtigung drohender Verluste aus schwebenden Einkaufsverträgen (8).

Dagegen wird bei folgenden Urteilen (9) ein Passivierungszwang ausgesprochen: Drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft (10); drohende Forderungsausfälle (11); Bilanzierung einer Verbindlichkeit aus einer Lohnvereinbarung zwischen Vater und Söhnen (12); Ansetzen einer Delkredere-Rückstellung (13);

(1) Ausschlußbericht, Kropff, S.255.

(2) Ebenda.

(3) Die Rechtsprechung beschäftigt sich zum Teil nicht ausdrücklich mit der Frage der Rückstellungsbildung. Bedenkt man aber, daß es zum Wesen der Rückstellungen gehört, auch zukünftige Mindereinnahmen als Aufwand des zu bilanzierenden Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen, so entspricht das Wahlrecht z.B. für eine niedrigere Forderungsbewertung (Urt. d.BFH I, 292/55 U v. 17.7.1956, BStBl III, S.379 f (380)) dem Passivierungswahlrecht für eine Rückstellungsbildung.

(4) Urt.d.RFH VI, A 662/27 v. 14.3.1928, RStBl, S.278 f (279).

(5) Urt.d.RFH VI, A 441/30 v. 19.8.1931, RStBl, S.908 ff (909).

(6) Urt.d.RFH I, A 160/31 v. 15.9.1932, Bd.31, S.353 ff (355).

(7) Gutachten des BFH I, D 1/60 S v. 24.1.1961, BStBl III, S.185 ff (187).

(8) Urt.d.BFH I, 292/55 U v. 17.7.1956, BStBl III, S.379 f (380).

(9) Vgl. FN 3.

(10) Urt.d.RFH VI, A 491/25 v. 4.11.1925, Bd.17, S.332 ff (334).

(11) Urt.d.RFH I, A 479/30 v. 17.3.1931, RStBl, S.281 f (282).

(12) Urt.d.RFH VI, A 81/36 v. 29.7.1936, RStBl, S.986 f (986).

(13) Urt.d.RFH VI, A 287/37 v. 12.5.1937, RStBl, S.932 f (933).

Berücksichtigung von noch nicht verwirklichten Verlusten (1); Abraumrückstand als passivierungspflichtige Last in Form einer Rückstellung (2); Ausweis von entstandener Gewerbesteuer (3); eine Schuld aus bürgerlich-rechtlichem Vertrag oder sittlicher Verpflichtung (4); drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (5); zu bewirkende Garantieleistungen (6).

Während es sich bei den vorliegenden Urteilen teilweise um widersprechende Entscheidungen handelt, wird allgemein bei den laufenden Steuern und den Pensionstatbeständen ein Wahlrecht bejaht. Grundsätzlich geht die Rechtsprechung für die Bilanzierung von Steuerrückstellungen (7) von der Passivierungspflicht aus (8); doch für laufende Steuern hat sie anerkannt, daß der Steuerpflichtige zwischen der Rückstellungsbildung und der Verbuchung der Ausgaben wählen kann (9). Ebenso wurde von der Rechtsprechung ein echtes Wahlrecht

- (1) Urt.d.RFH VI, 653/38 v. 19.10.1938, RStBl, S.123 f (124).
- (2) Urt.d.BFH I, 54/51 S v. 26.6.1951, BStBl III, S.211 f (212).
- (3) Urt.d.BFH I, 119/53 U v. 15.12.1953, BStBl 1954, III, S.33 f (34).
- (4) Urt.d.BFH I, 224/55 U v. 29.5.1956, BStBl III, S.212 f (212).
- (5) Urt.d.BFH I, 118/55 U v. 3.7.1956, BStBl III, S.248 ff (249); I, 163/56 U v. 5.11.1957, BStBl 1958, III, S.24 f (25); vgl. hierzu Richter, DStR 1965, S.591 f.
- (6) Urt.d.BFH I, 242/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S.113 f (114); vgl. hierzu Steuck, DStR 1965, S.22 ff (25).
- (7) Hierzu ausführlich Mutze, WPg 1965, S.535 ff.
- (8) Vgl. Urt.d.RFH VI, A 80/35 v. 10.6.1936, RStBl, S.888 und Urt.d.BFH I, 119/53, BStBl 1954, III, S.33 f (34) für Umsatzsteuer bzw. Gewerbesteuer in der Goldmark- bzw. DM-Eröffnungsbilanz; Urt.d.RFH VI, A 516/33 v. 12.4.1934, RStBl, S.943; VI, A 721/34 v. 11.10.1934, StW 1935, Nr.9; VI, 847/38 v. 7.6.1939, RStBl, S.936 f (937); a.A. I, A 93/31 v. 14.3.1933, RStBl, S.407 f (408); vgl. auch Littmann, FR 1966, S. 429 ff (430).
- (9) Wie oben FN 8 außer Urt.d.RFH VI, A 80/35, I, A 93/31, Urt.d.BFH I, 119/53 U. Kein allgemeines Passivierungswahlrecht bei Mehrsteuern auf Grund von Betriebsprüfungen, Urt.d.BFH I, 32/55 U v. 17.7.1956, BStBl III, S.268; I, 66/61 U v. 19.12.1961, BStBl 1962, III, S.64 f (64); der Steuerpflichtige hat nur ein Wahlrecht, für welches Wirtschaftsjahr er eine Rückstellung bilden will; entweder zu dem Jahr, in dem er mit der Nachforderung rechnen kann, oder zu dem die Mehrsteuer wirtschaftlich gehört; vgl. Lohmeyer, StW 1966, Sp.219 ff (225).

bei Pensionsverpflichtungen ausgesprochen (1). Ein Wahlrecht hat der BFH (2) auch in dem Fall anerkannt, in dem gegensätzliche Ansichten über die Zurechnung eines Aufwandes zu einer Wirtschaftsperiode mit guten Gründen möglich sind.

IV. Die Nachholung der Rückstellungen

Handelsrechtlich dürfen Rückstellungen nachgeholt werden. Wurde bereits grundsätzlich für Rückstellungstatbestände eine Passivierungspflicht angenommen, so wird durch eine nachträgliche Bilanzierung dem Vorsichtsprinzip und insbesondere dem Imparitätsprinzip Rechnung getragen. Es besteht eine Nachholungspflicht (es können jedoch u.U. andere GoB entgegenstehen).

Wird eine Rückstellung im Steuerrecht zulässigerweise nicht gebildet, so ist die Steuerbilanz richtig. Ob die Rückstellungsbildung nachgeholt werden kann, ist in der Rechtsprechung nicht eindeutig entschieden. In erster Linie sind es die Pensionsrückstellungen, für die ein allgemeines Nachholverbot ausgesprochen wurde (3). Dies wird zunächst mit dem Gedanken der richtigen Periodenabgrenzung begründet (4); dann tritt das Argument in den Vordergrund, willkürliche Bilanzierungen zu vermeiden (5). In anderen Fällen werden allgemeine Bilanzierungsgrundsätze angewendet, die dem Kaufmann weitgehenden Spielraum einräumen (6). Nur willkürliche oder gegen Treu und Glauben verstoßende Bilanzierungen werden nicht anerkannt (7).

-
- (1) Für viele: Urt.d.BFH I, 174/55 S v. 27.9.1955, BStBl III, S.366 ff (368); I, 73/56 U v. 24.8.1956, BStBl III, S.323 f (323); I, 14/57 S v. 22.1.1958, BStBl III, S.186 ff (189); vgl. § 6 a EStG, der ein Wahlrecht unterstellt.
 - (2) I, 13/52 U v. 1.4.1952, BStBl III, S.143 ff (144).
 - (3) Urt.d.RFH I, A 110/36 v. 23.11.1937, RStBl 1938, S.85 ff (87); VI, 387/39 v. 2.8.1939, RStBl, S.1078 ff (1080); Urt.d.BFH I, 113/52 U v. 10.2.1953, BStBl III, S.102 ff (103); I, 174/55 S v. 27.9.1955, BStBl III, S.366 ff (369); I, 14/57 S v. 22.1.1958, BStBl III, S.186 ff (189).
 - (4) Verhütung willkürlicher Gewinnverschiebung, Urt.d.RFH I, A 110/36 v. 23.11.1937, RStBl 1938, S.85 ff (87); VI, 287/39 v. 2.8.1939, RStBl, S.1078 ff (1080).
 - (5) Vgl. Urt.d.BFH I, 113/52 U v. 10.2.1953, BStBl III, S.102 ff (103); I, 174/55 S v. 27.9.1955, BStBl III, S.366 ff (369).
 - (6) Littmann-Förger, RdNr.520, S.186.
 - (7) Urt.d.BFH I, 73/56 U v. 24.8.1956, BStBl III, S.323 f (323).

Bei laufenden Steuerschulden hat der Steuerpflichtige, wie oben dargelegt, ein Passivierungswahlrecht (1). Hat er jedoch keine Rückstellung gebildet, so kann er sie weder in einer späteren Bilanz nachholen noch eine gebildete Rückstellung erhöhen (2).

V. Die Auflösung der Rückstellungen

Nicht mehr benötigte Rückstellungen dürfen nicht beibehalten werden (3), sie sind über die Gewinn- und Verlustrechnung aufzulösen (4). Es dürfen aber freigewordene Rückstellungen für gleichartige und gleichwertige Rückstellungen bestehen bleiben (5).

Auch steuerlich wird die Auflösung nicht benötigter Rückstellungen verlangt. Zu welchem Zeitpunkt der Rückstellungstatbestand als solcher erloschen oder fortgefallen ist, sagt die Rechtsprechung entweder überhaupt nicht (6), oder aber der Zeitpunkt wird nicht zuverlässig fixiert (7).

Eine Auflösung wird dann zulässig sein, wenn sich die Verhältnisse, wie sie bei der Rückstellungsbildung bestanden, stark verändert haben und der drohende Verlust dadurch in so weite Ferne gerückt ist, daß eine Rückstellungsbildung auf diesen Zeitpunkt nicht in Betracht kommt (8). Ein Auflösungszwang ist dann zu bejahen, wenn das Risiko sich so verkleinert hat, daß bei vernünftiger Würdigung kein Kaufmann ihm noch Bedeutung beimißt (9).

(1) Urt.d.RFH I, A 93/31 v. 14.3.1933, RStBl, S.407 f (408).

(2) Urt.d.BFH I, 73/56 U v. 24.8.1956, BStBl III, S.323 f (324).

(3) Nehm, Wpg 1966, S.3 ff (3).

(4) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.162 zu § 131 AktG; Streit, S.92.

(5) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.

(6) Urt.d.RFH I, A a 36/29 v. 19.12.1929, RStBl 1930, S.113 f (114); VI, A 1058/33 v. 14.2.1934, Bd.35, S.242 ff (244 f).

(7) Vgl. Urt.d.RFH I, 339/36 v. 12.7.1938, RStBl, S.1046 ff (1047); I, 271/39 v. 23.7.1940, RStBl, S.835 f (835).

(8) Littmann-Förger, RdNr.A 531, S.193.

(9) Littmann-Förger, a.a.O.; Urt.d.RFH VI, A 109/34 v. 5.6.1935, RStBl, S.1356 f (1357), läßt es zu, die Auflösung einer Garantierückstellung bei Geschäftsaufgabe auf 10 Jahre zu verteilen.

C. ABGRENZUNGSPOSTEN

I. Die Bildung der Abgrenzungsposten

Zu unterscheiden sind die transitorischen von den antizipativen Posten. Bei den transitorischen Posten werden Zahlungsvorgänge im alten Jahr verrechnet, die Aufwand (aktive Abgrenzung) oder Ertrag (passive Abgrenzung) des nächsten Jahres sind. Dagegen liegen bei den antizipativen Posten noch keine Zahlungsvorgänge vor; diese werden erst später für bereits entstandenen Ertrag (aktive Abgrenzung) oder Aufwand (passive Abgrenzung) ausgelöst.

1. Die transitorischen Posten

Das Aktiengesetz von 1937 hat keine genaue Abgrenzung des Begriffs der Rechnungsabgrenzungsposten vorgenommen. Damit war die Möglichkeit gegeben, den Begriff weit auszulegen (1); es wurden Beträge in dieser Position ausgewiesen, die anderweitig in der Bilanz nicht unterzubringen waren (2). Von Bedeutung sind dabei die sog. transitorischen Posten im weiteren Sinne. Es sind solche Aufwendungen, die mehrere Jahre betreffen, ohne daß hierdurch ein Vermögenswert geschaffen wird (3), die aber irgendeinen künftigen Nutzen versprechen (4). Sie können aktiviert und auf die Dauer der Nutzung verteilt werden; allerdings sind sie als Sonderposten des Anlagevermögens und nicht unter den Posten der Rechnungsabgrenzung auszuweisen (5). Hierher gehören Aufwendungen für Reklame, die für längere Zeitdauer bestimmt ist, Abraumkosten im Bergbau, Vorentwicklungsaufwand, Vorbereitungskosten für Ausstellungen usw. (6).

Demgegenüber engt § 152 Abs.9 AktG "die Möglichkeit, Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, nicht unerheblich ein ... Abs.9 begrenzt die Rechnungsabgrenzungsposten auf die sogenannten transitorischen Posten im engeren Sinne. Ausgeschlossen sind damit die sogenannten antizipativen Posten und die sogenannten transitorischen Posten im weiteren Sinne... z.B. die Reklameaufwen-

(1) Begründung RegE, Kropff, S.237.

(2) Mellerowicz, Anm.30 zu § 131 AktG.

(3) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.105 zu § 131 AktG.

(4) Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.39 g zu §§ 4, 5 EStG, S.262.

(5) Mellerowicz, a.a.O.; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.; von Godin-Wilhelmi, Anm.29 zu § 131 AktG.

(6) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.

dungen und Entwicklungskosten, führen nach kaufmännischer Auffassung nicht zu einem aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut und dürfen daher auch nicht auf dem Umweg über die Rechnungsabgrenzung aktiviert werden" (1). Zwar sind Reklameaufwendungen und Entwicklungskosten Ausgaben vor dem Abschlußstichtag; sie stellen jedoch nicht Aufwand für eine bestimmte Zeit danach dar.

Die Bildung der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist im Steuerrecht gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Auch hier kann zwischen den transitorischen Posten im engeren und im weiteren Sinne unterschieden werden. Feste Regeln gibt es nur für die ersteren, d.h. für die typischen Fälle (z.B. vorausgezahlte Mieten, Zinsen, Pachten, Versicherungsbeiträge usw.) (2). Umstritten sind dagegen die transitorischen Posten im weiteren Sinne. Es geht vor allem um die Frage, wo die Grenzen für die Aktivierung von Aufwendungen zu ziehen sind; dabei handelt es sich um die Aktivierung von Umsatzsteuer, Provisionen, Umsatzvergütungen, Abschlußkosten, Werbeaufwand. Diesem Problem wird in einem Abschnitt ausführlich nachgegangen (3).

2. Die antizipativen Posten

Die Bilanzierung der antizipativen Posten wird in der Handelsbilanz nicht einheitlich gehandhabt (4). Die Bilanzklarheit verlangt eine möglichst enge Auslegung (5). Oberster Grundsatz für die Klärung von Zweifelsfragen ist, daß die Rechnungsabgrenzungsposten so klein wie möglich zu halten sind (6). Antizipationsposten sollten besser als Forderungen und Verbindlichkeiten, u.U. als Rückstellungen, ausgewiesen werden (7). Nach § 133 Nr.6 AktG

(1) Begründung RegE, Kropff, S.237.

(2) Urt.d.RFH I, A 2/36 v. 10.6.1936, RStBl, S.806 f (807); Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 ff (111); I, 54/54 U v. 15.2.1955, BStBl III, S.172 f (173); IV, 432/56 U v. 19.12.1957, BStBl 1958, III, S.162 ff (163); Theis, FR 1956, S.195 f (195).

(3) Vgl. S.

(4) WP-Handb., Bd.I, S.409.

(5) Ebenda; vgl. auch Jacob, WPg 1959, S.304 ff (305).

(6) Mellerowicz, a.a.O., Anm.30 zu § 131 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.105 zu § 131 AktG; Peupelmann, DB 1965, S.1525 ff (1529).

(7) Mellerowicz, a.a.O.; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.106 zu § 131 AktG; WP-Handb., a.a.O.; Götze, WPg 1959, S.301 ff (302).

1937 ist das Anleihedisagio (oder Rückzahlungsagio), wenn es bilanziert wird (1), stets gesondert bei den Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, obwohl es in Wirklichkeit einen aktiven Wertberichtigungsposten darstellt.

Das neue Aktiengesetz bestimmt in § 152 Abs. 9 AktG, daß nur noch dann Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden dürfen, wenn Zahlungsvorgänge vor dem Abschlußstichtag als Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit danach zu bilanzieren sind. Damit werden die antizipativen Posten ausgeschlossen (2); denn bei diesen Posten liegen noch keine Ausgaben oder Einnahmen, also Zahlungsvorgänge, vor. "Die antizipativen Posten sind in Wahrheit Forderungen oder Verbindlichkeiten und sollen daher als solche ausgewiesen werden" (3).

Im Steuerrecht beschäftigt sich die Rechtsprechung mit der Bildung von Antizipationsposten (4). Es können aber für diese Posten sinngemäß die gleichen Grundsätze angewandt werden, die für die transitorischen Abgrenzungsposten gelten (5).

II. Bilanzierungszwang, Bilanzierungswahlrecht, Bilanzierungsverbot

1. Die aktive Rechnungsabgrenzung

In besonderem Maße kommt hier der Gedanke der kaufmännischen Vorsicht zur Geltung (6). Dieser ist charakteristisch für das alte Aktiengesetz (7). Es wird deswegen i. d. R. die Abgrenzung nur dann angewandt, wenn vollkommen klare und eindeutige Abgrenzungsmöglichkeiten gegeben sind, wie in den typischen Fällen (8). Aber auch die transitorischen Posten im weiteren

(1) Es besteht keine Aktivierungspflicht, WP-Handb., a. a. O.

(2) Begründung RegE, Kropff, S. 237.

(3) Ebenda; vgl. Peupelmann, BB 1967, S. 737 ff, 781 ff (740).

(4) Vgl. Urt. d. BFH I, 13/52 U v. 1. 4. 1952, BStBl III, S. 143 f (144), das von einem antizipativen Passivum spricht, obwohl besser eine Rückstellung zu bilden gewesen wäre.

(5) Vgl. Radau, NB 1961, S. 157 f (157).

(6) Theis, FR 1956, S. 195 f.

(7) Vgl. oben S. 33.

(8) Theis, a. a. O., S. 196.

Sinne durften gebildet werden (1). Dieses allgemeine Aktivierungswahlrecht stellte es im wesentlichen in das Ermessen des einzelnen Kaufmanns, wann er die Aufwendungen aktivieren will (2).

Demgegenüber engt § 152 Abs.9 AktG die Möglichkeit, Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, erheblich ein (3). Die Vorschrift stellt nicht nur eine reine Gliederungsvorschrift dar, sondern enthält ein Aktivierungsverbot für die transitorischen Posten im weiteren Sinne (4). Im übrigen dürfte die Aktivierungspflicht bejaht werden (5). Das Gesetz hat die Rechnungsabgrenzung auf die typischen Fälle beschränkt; deren Bildung hat sich weitgehend in der Praxis durchgesetzt (6). Auch ist nach § 149 Abs.1 AktG der Jahresabschluß klar und übersichtlich aufzustellen.

An die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten hat der RFH früher keine strengen Anforderungen gestellt und dem Kaufmann Bewegungsfreiheit eingeräumt (7). Später nimmt der RFH einen strengeren Standpunkt ein (8). In der Rechtsprechung des BFH sind bei der Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten häufig Ausweitungstendenzen zu beobachten (9). Nach dem

-
- (1) Vgl. oben S.66.
 - (2) Vgl. Götze, a.a.O., S.302 (Bsp.: Entwicklungs- und Forschungskosten). In der Praxis dürfte sich die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten bei den typischen Fällen durchgesetzt haben; Döllerer, BB 1965, S.1405 ff(1409).
 - (3) Vgl. oben S.66 f.
 - (4) Vgl. Döllerer, a.a.O.; damit wird geregelt, daß Einnahmen und Ausgaben, die nicht unter diese Vorschrift fallen, überhaupt nicht ausgewiesen werden dürfen, es sei denn, daß der Vorgang eindeutig unter einen anderen Posten der Bilanz fällt; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.39 g zu §§ 4, 5 EStG, S.262; vgl. unten S.
 - (5) Döllerer, a.a.O.
 - (6) Vgl. FN 5.
 - (7) Blümich-Falk, Anm.20 zu § 5 EStG, unter Rechnungsabgrenzung S.494; Hauck, StbJb. 1960/61, S.265 ff (275); vgl. Urt.d.RFH VI, A 1641/29 v. 27.11.1929, RStBl 1930, S.328.
 - (8) Blümich-Falk, a.a.O.; vgl. Urt.d.RFH I, A 2/36 v. 10.6.1936, RStBl, S.806 f (807).
 - (9) Hauck, a.a.O., S.270; vgl. Urt.d.BFH I, 103/55 U v. 25.9.1956, BStBl III, S.349 ff (Umsatzvergütungen); I, 290/56 U v. 13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (Umsatzsteuer auf Anzahlungen von Bauten); IV, 222/56 U v. 22.5.1958, BStBl III, S.333 ff (Umsatzsteuer auf ...); Gutachten

BFH (1) ist die Frage der aktiven Abgrenzung bestimmter Aufwendungen eine Frage der Grundsätze des Einkommensteuerrechts und der dynamischen Bilanz-auffassung; diesen entspricht es, daß grundsätzlich die Ausgaben das Jahres-ergebnis der Wirtschaftsperiode mindern, zu der sie wirtschaftlich gesehen als Aufwand gehören und auf deren Ertrag sie sich auswirken (2). Eine entscheidende normative Bedeutung kommt dem Begriff "Wirtschaftsgut" zu (3). Macht der Kaufmann einmalige, eindeutige und klar abgrenzbare Aufwendungen, die sich erkennbar aus den laufenden Aufwendungen hervorheben und erst auf den Ertrag der Folgezeit auswirken, so schafft er damit i.d.R. ein steuerlich selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, das in einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in Erscheinung treten muß (4). Ob das Wirtschaftsgut abgrenzbar

-
- d. BFH I, D 1/58 S v. 26.1.1960, BStBl III, S.191 ff (Abschlußkosten bei Versicherungsunternehmen); die Aktivierung verneinend Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 ff (Organisationsaufwendungen); IV, 432/56 U v. 19.12.1957, BStBl III, S.162 ff (Provisionen); I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (Werbungsaufwand).
- (1) Vgl. Urt.d.BFH IV, 432/56 U v. 19.12.1957, BStBl 1958, III, S.162 ff (163); I, 290/56 U v. 13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333); IV, 222/56 U v. 22.5.1958, BStBl III, S.333 ff (334); IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 ff (111); I, 46/57 U v. 13.8.1957, BStBl III, S.350 f (351); I, 198/61 U v. 4.9.1962, BStBl 1963, III, S.7; I, 167/62 v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8).
- (2) Vgl. Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 ff (111); I, 290/56 U v. 13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333); I, 198/61 U v. 4.9.1962, BStBl 1963, III, S.7; I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8).
- (3) Döllerer, BB 1965, S.326 ff (326). Nach dem Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 ff (109), kommt eine Aktivierung von Aufwendungen nur in Betracht, wenn ihnen ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut gegenübersteht; ebenso Urt.d.BFH I, 27/57 U v. 15.4.1958, BStBl III, S.260 f (261): "Denn die Rechnungsabgrenzung kann sich nur auf Wirtschaftsgüter positiver oder negativer Art...beziehen." Everding, StW 1959, Sp. 169 ff (177). Nach Urt.d.BFH IV, 222/56 U v. 22.5.1958, BStBl III, S.333 ff (335), hängt die Frage der aktiven Rechnungsabgrenzung von der richtigen periodengemäßen Aufwandverteilung ab; nach Littmann, BB 1964, S.651 ff (656 f), fällt diese Entscheidung aus dem Rahmen.
- (4) Urt.d.BFH I, 46/57 U v. 13.8.1957, BStBl III, S.350 f (351); so auch Urt.d.BFH I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8); vgl. auch Radau, NB 1961, S.157 f (158).

und erfaßbar ist, zeigt sich u.a. darin, daß es auch von einem gedachten Erwerber des ganzen Betriebes bei der Bemessung des Kaufpreises als solches berücksichtigt wird (1). Die Aktivierung von Aufwendungen darf allerdings nicht überspannt werden (2). Eine zu starke Ausweitung des Begriffs der Rechnungsabgrenzungsposten ist nicht vertretbar, und es muß eine Grenze gezogen werden (3). Es kann von dem Kaufmann nicht verlangt werden, daß er jede Ausgabe daraufhin untersucht, ob und mit welchem Anteil sie sich möglicherweise auf den Ertrag der folgenden Wirtschaftsjahre auswirken werden (4). Denn das Einkommensteuerrecht kennt den Grundsatz nicht, daß steuerlich nur der betriebswirtschaftlich richtige Periodengewinn erfaßt werden darf (5). Die Grenze kann nur dort liegen, wo zwischen dem vorhergehenden Aufwand und dem Ertrag einer späteren Rechnungsperiode bei objektiver Betrachtung ein eindeutig erkennbarer ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (6) (7).

2. Die passive Rechnungsabgrenzung

Auch bei den passiven Abgrenzungsposten hat § 152 Abs. 9 AktG die Möglichkeit ihrer Bildung eingeschränkt. So sind die passiven Antizipationsposten als

- (1) Urt.d.BFH I, 46/57 U, a.a.O.; vgl. auch Urt.d.BFH I, 27/57 U v.15.4.1958, BStBl III, S.260 f (260); vgl. auch Everding, StW 1959, Sp.169 ff (174); kritisch hierzu Mangold-Häberer, DStR 1965, S.288 ff (288).
- (2) Urt.d.BFH I, 46/57 U, a.a.O.; vgl. auch Urt.d.BFH I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8); I, 290/56 U v.13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333).
- (3) Vgl. Littmann, a.a.O.; vgl. auch Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954; BStBl III, S.109 ff (111).
- (4) Urt.d.BFH I, 290/56 U, a.a.O.; vgl. auch Urt.d.BFH I, 167/62 U v.9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8).
- (5) Urt.d.BFH IV, 432/56 U v. 19.12.1957, BStBl 1958, III, S.162 ff (163); vgl. Vogel, StbJb. 1964/65, S.165 ff (185).
- (6) Urt.d.BFH IV, 432/56 U, a.a.O.; IV, 255/53 U, a.a.O.; I, 290/56 U, a.a.O.
- (7) Auch kann bei regelmäßig wiederkehrenden und laufenden Ausgaben eine Pflicht zur Rechnungsabgrenzung dann entfallen, wenn sich die Ausgaben auf die Höhe des Erfolgs und auf das Bilanzbild nur in ganz unbedeutendem Umfang auswirken und die Unterlassung der Abgrenzung sich in den einzelnen Wirtschaftsjahren ausgleicht; vgl. Urt.d.BFH I, 290/56 U v.13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333); Radau, NB 1961, S.157 f (158).

Verbindlichkeiten auszuweisen (1). Da die transitorischen Posten im weiteren Sinne nicht aktiviert werden dürfen (2), sind sie als Aufwand des laufenden Jahres zu behandeln.

Steuerlich leidet die Bildung der passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Rechtsprechung der obersten Gerichte besonders unter der Verwischung der Begriffe der Rückstellung und der passiven Rechnungsabgrenzung. Während das Urt. d. RFH vom 10.6.1936 (3) auf die klassischen Fälle der Rechnungsabgrenzung hinweist, gebraucht der RFH im Urt. vom 18.5.1938 (4) offenbar den Begriff des Rechnungsabgrenzungspostens als Oberbegriff, der auch die Rückstellung mitumfaßt. Der BFH bildet in dem Urt. vom 1.4.1952 (5) für einen Aufwand, der möglicherweise zur Ausgabe führt, ein antizipatives Passivum, was eigentlich einer Rückstellung vorbehalten wäre; auch ist er der Ansicht, daß die Begriffe der Rückstellung und Rechnungsabgrenzung ineinander übergehen (6).

Für die periodisch zutreffende Abgrenzung von Einnahmen muß Entsprechendes umgekehrt gelten wie bei den Ausgaben (7); die Ausgaben sind nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts und der dynamischen Bilanzauffassung als Aufwendungen dem Jahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören und mit dessen Ertrag sie wirtschaftlich zusammenhängen, was durch die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens geschieht (8). Werden Einnahmen erzielt, die wirtschaftlich teilweise zum Ertrag späterer Wirtschaftsjahre gehören, so sind sie durch Bildung eines transitorischen Passivpostens auf die Jahre ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu verteilen (9).

(1) Vgl. oben S.68.

(2) Vgl. oben S.66 f.

(3) I, A 2/36, RStBl, S.806 f (807).

(4) VI, 233/38, RStBl, S.817 ff (817).

(5) I, 13/52 U, BStBl III, S.143 f (144).

(6) Urt.d.BFH I, 119/53 U v. 15.12.1953, BStBl 1954, III, S.33 f (34).

(7) Urt.d.BFH I, 198/61 U v. 4.9.1962, BStBl 1963, III, S.7; deswegen muß der passiven Rechnungsabgrenzung ein negatives Wirtschaftsgut bzw. eine bewertungsfähige Last zugrunde liegen; vgl. Everding, StW 1959, Sp. 169 ff (178, 180).

(8) Vgl. oben S.80; Urt.d.BFH IV, 510/53 U v. 25.8.1955, BStBl III, S.307 f (307); I, 46/57 U v. 13.8.1957, BStBl III, S.350 f (351); I, 290/56 U v. 13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333).

(9) Urt.d.BFH I, 198/61 U v. 4.9.1962, BStBl 1963, S.7.

D. WERTBERICHTIGUNGEN

Bei den Wertberichtigungen handelt es sich um mittelbare Abschreibungen. Das aktienrechtliche Gliederungsschema (§ 131 Abs.1 B III AktG 1937) sieht passive Wertberichtigungen nur für das Anlagevermögen vor; sie sind dennoch auch für das Umlaufvermögen zulässig (1). Während für die ersteren der zusammengefaßte Ausweis genügt (2), sollten die letzteren gesondert nach den einzelnen Posten des Umlaufvermögens angegeben werden (3). Von besonderer Bedeutung ist das Delkredere, das die Position "Forderungen" korrigiert (4).

§ 152 Abs.6 AktG schränkt die Vornahme von Wertberichtigungen ein. Danach dürfen Wertberichtigungen nur zu Sachanlagen, zu Beteiligungen und zu Wertpapieren des Anlagevermögens sowie als Pauschalwertberichtigung wegen des allgemeinen Kreditrisikos zu Forderungen vorgenommen werden. Weiterhin wird verlangt, daß die Wertberichtigungen gesondert zu jedem Posten ausgewiesen werden (§ 152 Abs.6 S.2 AktG); denn die Möglichkeit zur Wahl der Abschreibungsform ist nur dann tragbar, "wenn in der Aussagefähigkeit der beiden Formen kein allzu großer Unterschied besteht" (5).

Steuerlich sind Wertberichtigungen anzuerkennen, sofern sie den Bewertungsvorschriften des Einkommensteuerrechts entsprechen. Überschreiten sie diesen Rahmen, so werden sie als Rücklagen bewertet (6). Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung des Passivpostens an, sondern auf seinen Inhalt, auf die Art und den Zweck der Bildung (7).

- (1) Vgl. Mellerowicz, a.a.O., Anm.36 zu § 131 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.152 zu § 131 AktG; Schlegelberger-Quassowski, RdNr.34 zu § 131 AktG; von Godin-Wilhelmi, Anm.33 zu § 131 AktG; Baumbach-Hueck, Anm.9 zu § 131 AktG; FG 1/54 d. Instituts der Wirtschaftsprüfer, S.139; Walb, ZfhF 1939, S.120 ff (125, 126).
- (2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.149 zu § 131 AktG; Begründung RegE, Kropff, S.236.
- (3) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.154 zu § 131 AktG; WP-Handb., Bd.I, S.423; Walb, a.a.O.
- (4) Nach § 40 Abs.3 HGB sind die Vollkaufleute verpflichtet, zum niedrigeren Teilwert zu bewerten, vgl. Schneider, DB 1965, S.751 ff (751); Harter, WPg 1954, S.466 f (466); Roolf, BB 1952, S.373 f (374).
- (5) Begründung RegE, Kropff, S.236.
- (6) Vgl. Urt.d.RFH I, A 195/34 v. 4.2.1936, RStBl, S.281 ff (282); Littmann, RdNr.546 zu §§ 4, 5 EStG.
- (7) Urt. d. RFH I, A 195/34, a.a.O.

Ebenso wie die Durchführung einer Teilwertabschreibung erfordert die Bildung einer Wertberichtigung den Nachweis, daß der zu berichtigende Bilanzposten abgesunken ist (1). Allein auf Grund der allgemeinen Geschäfts- und Konjunkturrisiken eines Gewerbezweiges können für die den Gewerbezweig charakterisierenden Wirtschaftsgüter keine Wertberichtigungen vorgenommen werden (2). Solche Risiken betreffen den Geschäftswert der Unternehmung (3). Dies ergibt sich daraus, daß auch die entsprechenden positiven zu einer Steigerung des Geschäftswertes führenden Momente (4) zu keiner Erhöhung des Teilwertes einzelner Wirtschaftsgüter führen dürfen, weil sonst die Werte verschiedener Wirtschaftsgüter miteinander vermengt würden (5). Im übrigen richtet sich die steuerliche Zulässigkeit der Bildung von Wertberichtigungen danach, welche Abschreibungen das Steuerrecht im einzelnen erlaubt.

Der kaufmännischen Übung folgend, sind pauschale Wertberichtigungen anzuerkennen, wenn es sich um eine Zusammenfassung gleichartiger Wirtschaftsgüter oder Risiken handelt und die individuelle Bewertung mit Schwierigkeiten verbunden oder unzumutbar ist (6). So kann i.d.R. bei einer größeren Anzahl gleichartiger Forderungen davon ausgegangen werden, daß Ausfälle mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eintreten werden. Deswegen hat die Rechtsprechung (7) die Bildung eines Pauschaldeckkredere nicht von dem Nachweis abhängig gemacht, daß der Eingang einzelner von dem Pauschaldeckkredere betroffener Forderungen auf Grund bestimmter, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen gefährdet ist. Etwas anderes gilt nur dann, wenn nach den Betriebsverhältnissen angenommen werden kann, daß entgegen der allgemeinen Lebens- und Wirtschaftserfahrung bei der zum Zwecke der Bewertung zusammengefaßten Masse der Forderungen keinerlei Ausfälle eintreten werden (8).

-
- (1) Littmann, RdNr. 547 zu §§ 4, 5 EStG.
 - (2) Littmann, a.a.O.; Urt.d.BFH I, 118/55 U v. 3.7.1956, BStBl III, S. 248 ff (249); I, 99/56 U v. 4.12.1956, BStBl 1957, III, S. 16 f (17); IV, 114/58 v. 2.6.1960, HFR 1961, S. 73 f (74).
 - (3) Littmann, a.a.O.; Urt.d.BFH I, 118/55 U, a.a.O.; I, 99/56 U, a.a.O.
 - (4) Bsp.: Günstige Ertragsaussichten oder eine besondere Förderung durch den Staat.
 - (5) Urt.d.BFH IV, 469/51 U v. 15.5.1952, BStBl III, S. 169 f (170); I, 118/55 U v. 3.7.1956, BStBl III, S. 248 ff (249); I, 99/56 U v. 4.12.1956, BStBl 1957, III, S. 16 f (17).
 - (6) Urt.d.BFH I, 128/60 S v. 9.5.1961, BStBl III, S. 336 f (337).
 - (7) Urt.d.BFH I, A a 420/29 v. 29.8.1929, RStBl, S. 543.
 - (8) Urt.d.BFH I, 128/60 S v. 9.5.1961, BStBl III, S. 336 f (337); vgl.

Dritter Hauptteil:

DER EINFLUSS DES AKTIENGESETZES 1965 AUF DIE RÜCKLAGEN, RÜCKSTELLUNGEN, ABGRENZUNGSPOSTEN UND WERTBERICHTIGUNGEN IM ALLGEMEINEN HANDELS- RECHT UND IM ERTRAGSTEUERRECHT

Das neue aktienrechtliche Bilanzierungsrecht hat zahlreiche Änderungen gebracht. Da bereits die Bestimmungen des Aktiengesetzes 1937 von Schrifttum und Praxis fast einhellig als handelsrechtliche Grundsätze ordentlicher Buchführung (GoB) anerkannt und als für alle Unternehmensformen maßgebend angesehen wurden (1), liegt es nahe, auch den neuen Regelungen einen weit über die Aktiengesellschaft hinausgehenden Einfluß zuzuschreiben. Offenbar rechnet der Gesetzgeber teilweise damit. So lehnte der Rechts- und Wirtschaftsausschuß eine Substanzerhaltungsrücklage u.a. ab "unter dem Gesichtspunkt, daß die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften weitgehend als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch auf andere Unternehmensformen angewandt würden" (2). Dieses Bedenken galt auch bei der Passivierung der Pensionsverbindlichkeiten (3). Dennoch wurde diese Frage Gegenstand heftiger Diskussionen. Dabei wird nicht nur der Einfluß der aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften auf das Handelsrecht und damit auf alle Unternehmensformen, sondern vor allem auch auf das Steuerrecht unterschiedlich beurteilt. Die beiden wesentlichen Gründe dafür sind: Einmal herrscht über die Rechtsnatur und die Ermittlung der GoB keine einhellige Meinung; zum anderen werden die steuerlichen Bewertungsvorschriften verschieden ausgelegt.

Im dritten Hauptteil wird zunächst der Frage nachgegangen, wieso ein Einfluß des Aktiengesetzes 1965 auf das Handels- und Steuerrecht überhaupt möglich ist (4). Dies führt zur Bedeutung der §§ 38 Abs.1 HGB, 41 Abs.1 GmbHG, 33 b Abs.1 GenG, 149 Abs.1 AktG, 5 EStG. Die Vorschriften verweisen auf das zentrale Problem der GoB, deren Rechtsnatur und Ermittlung anschließend erörtert werden. Ob und bejahendenfalls welche GoB die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen verkörpern, versucht die daran folgende

auch Urt.d.RFH VI, A 31/31 v. 15.1.1931, RStBl, S.201 f (202); VI, A 1483 - 1485/30 v. 28.10.1931, RStBl 1932, S.144 f (144).

(1) Leffson, S.35; Albach, NB 1966, S.178 ff (178).

(2) Ausschlußbericht, Kropff, S.242.

(3) Ausschlußbericht, Kropff, S.255.

(4) Hierauf wurde bereits oben S.19 f kurz eingegangen.

Untersuchung zu beantworten (1). Sie beschränkt sich dabei auf folgende neue Bestimmungen: die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Festwerte, die Bilanzierung der Herstellungskosten, die Bewertung des Vorratsvermögens und das Aktivierungsverbot für originäre immaterielle Güter - also die neuen Wertansätze und die Bildung der stillen Rücklagen; die Regelung der Rückstellungen und die Beschränkung auf die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz schlägt die Brücke zum Steuerrecht. Soweit die aktienrechtlichen Bestimmungen als GoB angesehen werden, beeinflussen sie über § 5 EStG dann das Steuerrecht, wenn keine steuerlichen Vorschriften entgegenstehen (2). Für die Beantwortung der Frage, welche Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 sich steuerlich auswirken, ist deswegen zunächst nicht entscheidend, ob

- (1) Vgl. auch Albach, a.a.O. Er geht davon aus, daß das Bilanzrecht des Aktiengesetzes 1937 Bestandteil der GoB war und prüft, ob das Bilanzrecht des Aktiengesetzes 1965 lediglich kodifiziert, was bereits geltendes Bilanzrecht war. Insoweit wäre dann auch das neue Bilanzrecht Bestandteil der GoB.
- (2) Das hier angewandte Verfahren ist also zweistufig. Vgl. Eckhardt, BB 1960, S.1213 ff (1213) für das Problem der steuerlichen Aktivierungspflicht: "Wenn § 5 EStG für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung den Ansatz des 'nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung' ausgewiesenen Betriebsvermögens und die Beachtung bestimmter steuergesetzlicher Vorschriften, ... - der sogenannten steuerlichen Korrekturvorschriften - fordert, so bringt das Gesetz damit unmißverständlich zum Ausdruck, daß die Frage, welche Ausgaben im Einzelfall steuerlich aktiviert werden müssen, stets in einem zweistufigen Verfahren zu prüfen und zu beantworten ist. Zunächst ist festzustellen, ob nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eine Aktivierung geboten oder wenigstens zulässig ist (Stufe 1). Muß dies (in beiden Alternativen) verneint werden, so kann für die Steuerbilanz eine Aktivierung nur gefordert werden, wenn die steuerlichen Korrekturvorschriften eine Aktivierungspflicht begründen (Stufe 2)." Vgl. auch Friedrich, BB 1958, S. 921 ff (921). Es muß nochmals hervorgehoben werden, daß das Steuerrecht "nur den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet" ist, "nicht dagegen allgemein den Vorschriften des AktG; wo es sich allerdings um die Besteuerung von Aktiengesellschaften handelt, gewinnen die Vorschriften unmittelbare Bedeutung für die Besteuerung" (v. Wallis, NB 1967, S. 21 ff (31)).

es sich um eine Vorschrift handelt, welche die Aktivierung oder Passivierung regelt, oder ob eine Bewertungsvorschrift vorliegt (1) - dies muß erst später beantwortet werden; entscheidend ist vielmehr, ob die Rechnungslegungsvorschrift überhaupt ein handelsrechtlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist (2).

A. DIE BEDEUTUNG DER §§ 38 Abs.1 HGB, 41 Abs.1 GmbHG, 33 b Abs.1 GenG, 149 Abs.1 AktG, 5 EStG

Das Handels- und Ertragsteuerrecht kennt keine Vorschrift, die eine Übernahme aktienrechtlicher Bilanzierungsregeln vorsieht. Dennoch wurden zahlreiche Bestimmungen des Aktiengesetzes 1937 als für alle Unternehmensformen maßgebend angesehen (3). Sie galten als Bestandteil der GoB (4) und beeinflussten dadurch nach § 38 Abs.1 HGB, § 41 Abs.1 GmbHG, § 33 b Abs.1 GenG, § 5 EStG (5) die Handels- und Steuerbilanz aller Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform.

§ 38 Abs.1 HGB bestimmt zunächst, daß jeder Kaufmann zur Buchführung verpflichtet ist. Der Inhalt dieser handelsrechtlichen Buchführungspflicht wird in den §§ 38 ff HGB festgelegt. Dabei wird nicht nur die Art und Weise bestimmt, wie die Bücher zu führen sind, sondern es werden auch Regeln über Inventar (§§ 39, 40 Abs.2, 4; 41 HGB), Bilanz (§§ 39, 40, 41, 43 Abs.1 HGB), Bewertung (§ 40 Abs.2, 3, 4 HGB) aufgestellt. Soweit die Rahmenvorschriften Fragen offenlassen, sind sie nach § 38 Abs.1 HGB den GoB zu entnehmen (6). § 38 Abs.1 HGB stellt demnach eine allgemeine Verweisungsvorschrift dar, die durch eine Generalklausel die GoB als maßgeblich für die Handelsbilanz festsetzt.

Auch die §§ 41 ff GmbHG geben für die GmbH nur wenige Buchführungs-

-
- (1) So aber Grund, StbJb.1966/67, S.19 ff (34); der gesetzliche Vorbehalt des § 5 S.2 EStG gilt nur für die Bewertungsvorschriften.
 - (2) Das unterstellt aber z.B. Grund, a.a.O., S.35 f.
 - (3) Leffson, S.35; Berg in Handbuch der GmbH, S.402.
 - (4) Leffson, a.a.O.; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.24 zu § 129 AktG; Altbach, NB 1966, S.178 ff (178); Würdinger in RGR-Komm.z.HGB, Anm. 3 zu § 40 HGB; Baumbach-Hueck, Anm.1 A zu § 42 GmbHG.
 - (5) § 6 Abs.1 S.1 KStG, § 7 GewStG verweisen auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.
 - (6) Schlegelberger-Hildebrandt, RdNr.18 zu § 38 HGB.

und Bilanzierungsregeln. Sie stellen eine Ergänzung der in den §§ 38 ff HGB enthaltenen Grundsätze dar (1), die gemäß § 6 Abs.1 HGB i. V. mit § 13 Abs.3 GmbHG für die GmbH anzuwenden sind. Im übrigen sind nach § 41 Abs.1 GmbHG die Geschäftsführer verpflichtet, für die ordnungsmäßige Buchführung der Gesellschaft zu sorgen (2). Dadurch wird auch für die GmbH auf die GoB verwiesen, aus denen die materiellen Bilanzierungsregeln zu entnehmen sind (3).

Für den Jahresabschluß der eingetragenen Genossenschaft ergibt sich aus § 33 b Abs.1 GenG, daß zunächst die §§ 33 c-h GenG gelten. Daneben finden die allgemein für alle Kaufleute maßgeblichen §§ 38 ff HGB Anwendung; im übrigen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowie der Leitsatz des § 33 b Abs.2 GenG heranzuziehen (4).

Nach § 129 Abs.1 AktG 1937 gelten für den Jahresabschluß allgemein die GoB und insbesondere der Grundsatz der Bilanzklarheit (5). Das AktG 1965 hat in § 149 diese Anforderungen übernommen.

Auch § 5 EStG weist auf die GoB hin. Danach ist zur Ermittlung des Gewinns für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Die steuerliche Gewinnermittlung ist ihrem Wesen nach handelsrechtliche Gewinnermittlung (6). Maßgeblich für die Steuerbilanz ist die Handelsbilanz (7). Zusätzlich sind jedoch die in § 5

-
- (1) Schilling in Hachenburg, Einleitung zu § 41 GmbHG.
 - (2) Auch hier ist die Buchführung im dargelegten umfassenden Sinne gemeint; vgl. auch Scholz, RdNr.1 zu § 41 GmbHG.
 - (3) Vgl. Schilling in Hachenburg, Einleitung zu § 42 GmbHG.
 - (4) Vgl. Lang-Weidmüller, Anm.1 zu § 33 b GenG; Meyer-Meulenbergh, Anm.1 zu § 33 b GenG.
 - (5) Vgl. Amtl.Begr. bei Klausung zu § 129 ff AktG, S.116.
 - (6) Littmann, RdNr.52 zu §§ 4, 5 EStG.
 - (7) Van der Velde, StbJb.1954/55, S.45 ff (83); v.Wallis, NB 1967, S.21 ff (21); Eckhardt, BB 1960, S.1213 ff (1213); Döllerer, BB 1964, S.95 ff (95); Flume, DB 1958, S.1045 ff (1045); Friedrich, BB 1958, S.921 ff (921); Littmann, DStR 1962/63, S.651 ff (652); Anderson, S.10; Bühler-Paulick, RdNr.15 zu § 5 EStG; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, Anm. 5 im Anhang zu § 6 KStG unter b, S.403; Blümich-Falk, Anm.8 zu § 5 EStG; Urt.d.RFH I, A 807/28 v. 11.2.1930, RStBl 1932, S.290 ff (291); I, A 122/34 v. 4.9.1934, RStBl, S.1442 f (1443); I, A 110/33 v. 23.5.

S.2 EStG genannten steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten. Die Steuerbilanz hat somit "den Charakter einer zu steuerlichen Zwecken partiell berichtigten Handelsbilanz" (1).

Exkurs: Ohne Zweifel gibt allein § 5 EStG die gesetzliche Möglichkeit dafür, daß die aktienrechtlichen Bestimmungen die Steuerbilanz der Nicht-Aktiengesellschaften beeinflussen können. Es fragt sich aber, ob nicht etwa die Handelsbilanz der Aktiengesellschaft auf alle Fälle und ohne Einschränkung (bis auf die ausdrücklichen steuerlichen Ausnahmebestimmungen) auf die Steuerbilanz der Aktiengesellschaft einwirkt. Es könnte dann dieses umstrittene Problem vorweg gelöst werden. Die Argumentation wäre dabei etwa folgende: § 5 EStG spricht von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in dem Sinne, daß für die Steuerbilanz die handelsrechtlichen GoB gelten. Nach § 149 Abs.1 S.1 AktG kann man davon ausgehen, daß die Bestimmungen des Aktiengesetzes über die Rechnungslegung aktienrechtliche GoB sind. Da das Aktienrecht Teil des Handelsrechts ist, kann der Begriff "handelsrechtliche" GoB in § 5 EStG sinnvoll nur dahin ausgelegt werden, daß für die Steuerbilanz der Aktiengesellschaft eben die aktienrechtlichen GoB maßgeblich sind. Natürlich gelten diese Überlegungen auch für die GmbH und für die Genossenschaft, da auch die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes und des Genossenschaftsgesetzes für diese Unternehmen GoB sind.

Der Begriff "handelsrechtlich" macht keine Schwierigkeiten. Er wurde 1954 eingefügt; nachdem § 5 EStG auch auf Gewerbetreibende ausgedehnt worden ist, die nicht nach Handelsrecht buchführungspflichtig sind, sollte klargestellt werden, daß auch diese den Bewertungsgrundsätzen des Handelsrechts unterliegen sollen (2). Es bleibt aber die entscheidende Frage: Was sind die GoB, wie können sie ermittelt werden? Darauf wird später (3) sehr ausführlich eingegangen, deswegen an dieser Stelle nur soviel: Der Steuergesetzgeber sagt nicht, was GoB sind, er meint die GoB des Handelsrechts, nach denen die

1935, RStBl, S.1467 ff (1469); I, 364/38 v. 22.11.1938, RStBl 1939, S.356 f (356); I, 310/39 v. 4.6.1940, RStBl 1941, S.74 f (74); Urt.d. BFH I, 32/55 U v. 17.7.1956, BStBl III, S.268.

- (1) Thiel, StbJb.1965/66, S.217 ff (219). Urt.d.RFH I, A 807/28 v.11.2.1930, RStBl 1930, S.153 ff (153): "Die Steuerbilanz ist eine abgeleitete Bilanz, sie ist die Handelsbilanz mit den durch das Steuerrecht bedingten Korrekturen."
- (2) Vgl. Blümich-Falk, Anm.1 zu § 5 EStG, S.418.
- (3) S.

Handelsbilanz aufgestellt wird (1). Aber auch im allgemeinen Handelsrecht wird diese Frage nicht beantwortet. Nach den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers (2) sind unter den GoB die Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute zu verstehen, was aus den Denkschriften zum HGB hervorgeht. Nach dem überwiegenden Teil der Literatur (3) sind die GoB mit den Gepflogenheiten und den Ansichten der ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute gleichzusetzen. Daneben wird vor allem in der betriebswirtschaftlichen Literatur die Ansicht vertreten (4), daß die GoB sich aus den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre ergeben. Die GoB werden also unterschiedlich ermittelt, je nach dem Standpunkt, den man einnimmt. Nach allen Auffassungen sind aber die GoB nicht ohne weiteres mit den vorhandenen gesetzlichen Bestimmungen identisch (5). Geht man nun richtigerweise davon aus, daß die GoB von der Betriebswirtschaftslehre ermittelt werden, so ist der dargelegten Argumentation nur zu folgen, wenn entweder die Erkenntnisse dieser Wissenschaft sich in den Bestimmungen des neuen Aktiengesetzes voll niedergeschlagen haben, oder wenn man mehrere Arten von GoB annimmt und unter § 5 EStG die aktienrechtlichen GoB fallenläßt. Ob die erste Voraussetzung erfüllt ist, muß zumindest bei den Herstellungskosten und den Abgrenzungsposten, um nur zwei Fälle zu nennen, bezweifelt werden. Dann sind diese Bestimmungen vom Standpunkt der Wissenschaft aus keine aktienrechtlichen GoB. Insoweit ergibt sich auch kein Interpretationsproblem des § 5 EStG. Erkennt man dagegen mehrere Arten von GoB an, wobei die Rechtsform der Unternehmen entscheidet, hätte dies unterschiedliche Steuerbilanzen der einzelnen Unternehmungen zur Folge, was unter dem Gesichtspunkt der Steuergleichheit zu prüfen wäre. Entscheidend steht dem aber entgegen, daß die steuerlichen Ausnahmebestimmungen der §§ 6, 7 EStG keine Differenzierungen nach der Rechtsform treffen, wie überhaupt das Körperschaftsteuergesetz für die Gewinnermittlung auf das Einkommensteuergesetz verweist (6). Aus diesen Gründen können auch unter Zugrundelegung der Ansicht, daß es mehrere Arten von GoB gibt, in dem Hinweis des § 5 EStG nur die allgemeinen GoB angesehen werden, die

-
- (1) Vgl. die amtliche Begründung zum EStG 1934 (RStBl 35, 33), wiedergegeben bei Blümich-Falk, Anm. 1 A zu § 5 EStG, S. 416.
 - (2) Vgl. unten S. 90.
 - (3) Vgl. unten S. 92.
 - (4) Vgl. unten S. 94-98.
 - (5) Vgl. unten S. 91.
 - (6) § 6 Abs. 1 S. 1 KStG; zu berücksichtigen sind weiterhin die §§ 7 bis 16 KStG.

für alle Unternehmen maßgeblich sind. Damit beeinflussen auch die aktienrechtlichen Bestimmungen die Steuerbilanz der Aktiengesellschaft nur in der Weise, wie sie auf die Handelsbilanzen und damit Steuerbilanzen der Nicht-Aktiengesellschaften einwirken, also über die allgemeinen GoB. Es kann demnach die Frage, ob die aktienrechtlichen Bestimmungen auf die Steuerbilanz der Aktiengesellschaft einwirken, im Rahmen der Untersuchung beantwortet werden, ob diese Bestimmungen für alle Unternehmensformen als GoB gelten.

B. DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG

Die Bedeutung der §§ 38 Abs.1 HGB, 41 Abs.1 GmbHG, 33 b Abs.1 GenG, 149 Abs.1 AktG, 5 EStG liegt, wie bereits erwähnt, in ihrem Hinweis auf die GoB als die maßgeblichen Bilanzierungsregeln. Aus diesem Grunde kann es nicht verwundern, daß sich zu den GoB eine unübersehbare Literatur entwickelt hat. Aber auch die steuerliche Rechtsprechung setzte sich in zahlreichen Urteilen mit ihnen auseinander (1). Bestritten ist vor allem die Frage der Rechtsnatur und der Ermittlung der GoB.

I. Die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Um die Klarstellung des Rechtscharakters der GoB bemüht man sich hauptsächlich im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des BFH; von der Art ihrer Rechtsnatur soll es abhängen, durch wen bzw. wodurch die GoB ihren maßgebenden Inhalt erfahren (2) und wonach sie zu ermitteln sind (3). So führt die Annahme, die GoB seinen Rechtssätze (4), nach der Ansicht von Anderson (5) dazu, daß den Gerichten die Rechtsmacht fehlt (und sie muß gemäß der rechtsstaatlichen Prinzipien fehlen), die Grundsätze zu schaffen, fortzu-

(1) Vgl. Littmann, DStR 1962/63, S.651 ff (654 f), der 12 Urteile des RFH und BFH zum Beweis dafür anführt, in wie großem Umfang sich die Rechtsprechung zum Bilanzrecht zur Lösung von Einzelfragen, aber auch zur Beurteilung bilanzieller Grundsatzfragen auf die GoB berufen hat. Vgl. für viele: Urt.d.RFH VI, A 930/31 v.10.2.1932, RStB1, S.532; Urt.d.BFH IV, 222/56 U v.22.5.1958, BStB1 III, S.333 ff (334).

(2) Anderson, S.16.

(3) Tiefenbacher, BB 1961, S.1111 f (1111).

(4) So etwa Anderson, S.15; Döllerer, BB 1959, S.1217 ff (1217).

(5) S.27.

entwickeln oder auch direkt zu beeinflussen. Es sei aber jetzt schon angemerkt, daß Döllerer (1) bei der gleichen Annahme die entgegengesetzte Schlußfolgerung zieht.

Da auf die GoB in den genannten Vorschriften ausdrücklich verwiesen wird, ist zunächst zu untersuchen, welche Bedeutung der Erwähnung zukommt. Hirsch (2) stellt bei Verweisungen im Gesetz, wie z.B. auf Treu und Glauben, auf die Verkehrssitte, die guten Sitten, die im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche, die Erwägung an, daß es sich bei derartigen Generalklauseln um rechtlich bindende Verweisungen auf außerrechtliche soziale Ordnungen handelt. Die in Frage kommenden Regeln dieser von der Rechtsordnung als vorhanden vorausgesetzten Ordnungen können bloß faktischer Brauch sein, also nur eine Regelhaftigkeit widerspiegeln, oder normativen Charakter besitzen, also eine Regelmäßigkeit postulieren. Nach dieser Auffassung ist § 38 Abs.1 HGB (3) eine Verweisungsnorm, die ergänzend auf ein außerrechtliches Ordnungssystem Bezug nimmt. Da der Inhalt der GoB die Anforderungen umfaßt, "die man an die Form und Richtigkeit von Aufzeichnungen und Niederschriften in der Buchführung, in einer Überschufrechnung und in Bilanzen stellt" (4), handelt es sich um wertende, normative Vorschriften, die eine Regelmäßigkeit postulieren (5). Die GoB sind Sollensnormen, die abgesehen von einer gesetzlichen Positivierung als Rechtsnormen außerrechtlicher Natur sind, eine selbstgeschaffene Ordnung des Kaufmannsstandes (6).

Demgegenüber vertritt Döllerer (7) den Standpunkt, daß die GoB durch die gesetzliche Verweisung in den Rang von Rechtsnormen erhoben sind. Sie gehören zu den Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung (8). Sie sind nicht selbst Gesetze im formellen Sinn - abgesehen von den gesetzlich festgelegten GoB -, sondern vom Gesetz abgeleitete Rechtssätze. Rechtsquellen

(1) A.a.O., S.1220.

(2) JZ 1962, S.329 ff (333).

(3) Diese Vorschrift wird im folgenden stellvertretend für die oben erwähnten Vorschriften genannt.

(4) Peter, S.37.

(5) Rehbinder, NJW 1966, S.1549 ff (1550).

(6) Ebenda.

(7) BB 1959, S.1217 ff (1217); ebenso Littmann, DStR 1962/63, S.651 ff (653); Anderson, S.15; Minz, WPg 1965, S.148 ff (149); Spieth, S.8; Schulze zur Wiesch, S.37; Müller, StbJb.1956/57, S.209 ff (259) spricht von steuerlichem Ergänzungsrecht, ohne für das Handelsrecht den gleichen

(8) Übernommen von Jellinek, S.132 ff. /Schluß zu ziehen.

mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung können nun wiederum Sätze rechtlichen Inhalts sein; sie können aber auch außerrechtliche Regeln sein, wie z.B. die Anschauungen der Gesellschaft oder die Lehren einer Wissenschaft. Sogar reine Tatsachen können mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung versehen sein (1). Für Döllerer (2) ist nun in Anlehnung an Düringer-Hachenburg-Lehmann (3) entscheidend, wie der Kaufmann verfahren muß, um einen bestimmten Zweck zu erreichen, nicht dagegen, wie der Kaufmann tatsächlich verfährt (4). Damit kommt zum Ausdruck, daß es sich bei den GoB nicht um Tatsachen handelt, sondern um Gebote (5), und zwar um hypothetische Gebote (6). Döllerer (7) sieht somit in den GoB in den Rang von Rechtsnormen erhobene Kunstregeln der Buchführung und Bilanzierung, praktische Gebote, die befolgt werden müssen, wenn ein bestimmter Zweck erreicht werden soll.

Zu den dargelegten Auffassungen über die Rechtsnatur der GoB kann zunächst festgestellt werden, daß es sich um unbestimmte Rechtsbegriffe handelt (8). Zwischen bestimmten und unbestimmten Rechtsbegriffen besteht kein wesensmäßiger, sondern nur ein gradueller Unterschied (9); sie unterscheiden sich insofern, als der Inhalt und die Grenzen der unbestimmten Rechtsbegriffe

- (1) Auch diese üben dann, wie jeder Rechtssatz, Wirkungen auf eine abstrakte Vielheit von Personen aus; Jellinek, S.134.
- (2) Ebenda.
- (3) Anm.15 zu § 38 HGB: "Danach muß der Kaufmann bei der Buchführung so verfahren, wie ein ordentlicher Kaufmann seiner Art Bücher führen muß, wenn er die Geschäftslage und Vermögenslage daraus ersichtlich machen will"
- (4) Ebenso Havermann, DB 1961, S.985 ff (986).
- (5) Rößle, HdB, Bd.I, Sp.1094 ff (1103) spricht vom "Ausdruck hoher ethischer Forderungen an eine Rechnungslegung".
- (6) Vgl. dazu Engisch, S.28 f; Waldner, BB 1961, S.1108 ff (1109) nimmt kategorische Gebote an.
- (7) Ebenda.
- (8) Beschluß des BVerfG, 2 BvL 1/59 v.10.10.1961, BStBl I, S.716 ff (717); Urt.d.BFH IV, 472/60 v.12.5.1966, BStBl III, S.371 ff (372); Anderson, S.7. Zur Unterscheidung gegenüber denjenigen Vorschriften, die den Richter unter bestimmten Voraussetzungen zu einer Ermessensentscheidung ermächtigen, vgl. Enneccerus-Nipperdey, 1.Halbbd., S.308 ff; Forsthoff, S.80-82.
- (9) Enneccerus-Nipperdey, a.a.O., S.309.

weitgehend subjektiv ungewiß sind (1). Neben den GoB können als Beispiele genannt werden (2): Verkehrssitte, die im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche, Treu und Glauben, gute Sitten, wichtiger Grund, im Verkehr erforderliche Sorgfalt, grobfahrlässig, untunlich, nötige Auskunft, angemessene Frist.

Die Ansichten von Döllner und Anderson widersprechen nun offensichtlich der h.M. über die Rechtsnatur der Handelsbräuche und der Verkehrssitte (3) (4). Danach wird z.B. die Verkehrssitte als die den Verkehr der beteiligten Kreise beherrschende tatsächliche Übung (5), nicht als Rechtsnorm angesehen (6). Die Verkehrssitte gilt nur neben, aber nicht gegen den Willen der Parteien (7). Auch durch die Erwähnung im Gesetz (§§ 151, 157, 242 BGB) wird die Verkehrssitte nicht zur Rechtsnorm erhoben (8). Man kann allenfalls sagen, daß durch die Anordnung des Gesetzes, z.B. die Auslegung mit Rücksicht auf die Verkehrssitte vorzunehmen (§ 157 BGB), diese für die Auslegung zur sekundären Rechtsquelle wird (9). Kraft dieser Anordnung ist sie Auslegungsmittel und des-

- (1) Enneccerus-Nipperdey, a.a.O., S.308.
- (2) Enneccerus-Nipperdey, a.a.O.
- (3) Ebenso Mutze, S.40 f.
- (4) Für den Handelsbrauch, vgl. Enneccerus-Nipperdey, a.a.O., S.273.
- (5) Urt.d.RG II, 101/37 v. 30.11.1937, JW 1938, Nr.33, S.807 f (807).
- (6) Staudinger-Coing, RdNr.12 zu § 133 BGB; Enneccerus-Nipperdey, a.a.O.; Urt.d.RG, Rep.VII 228/03 v. 16.10.1903, Bd.55, S.375 ff (377); Urt.d. BGH IV, ZR 340/55 v. 16.5.1956, BB 1956, S.868; abweichend Danz, JherJb. 38, S.373 ff (454).
- (7) Staudinger-Coing, RdNr.12, 15 zu § 133 BGB; Enneccerus-Nipperdey, a.a.O.; Urt.d. RG I, 309/25 v. 19.5.1926, Bd.114, S.9 ff (12); für den Handelsbrauch: Urt. d. RG 400/25 VI v. 22.12.1925, JW 1926, S.1325 f (1325); Urt. d. BGH II, ZR 41/51 v. 14.11.1951, LM Nr.1 zu § 284 BGB; Schlegelberger-Hefermehl, RdNr.35 zu § 346 HGB; allerdings ist dieses Argument nicht ganz stichhaltig, da auch die dispositiven Rechtsnormen nicht gegen den Willen der Parteien gelten.
- (8) Lange, S.45; das Gesetz gestattet vielmehr nur die Heranziehung außernormativer Elemente zur Entscheidung des einzelnen Falles; Lange, a.a.O.
- (9) Sekundär insofern, als sie ihre Geltung dem Gesetz verdankt; vgl. von Thur, Bd.I, S.31; Staudinger-Coing, RdNr.14 zu § 133 BGB; van der Velde, StbJb.1954/55, S.45 ff (60).

wegen auch dann heranzuziehen, wenn sie die Parteien im Einzelfall nicht gekannt haben (1).

Während sich nun Döllerer mit der Auffassung der h.M. über die Verkehrssitte nicht auseinandersetzt, verspricht Anderson (2) zunächst, auf den seiner Ansicht nach in der rechtlichen Bedeutung erheblichen Unterschied zwischen der Verkehrssitte und den GoB einzugehen. Dann aber weist er (3) unter Berufung auf Enneccerus-Nipperdey (4) lediglich darauf hin, daß es sich bei Treu und Glauben, guten Sitten u.ä. um Richtliniennormen handelt (5), die dem Richter nur eine allgemeine Direktive geben, unter Zuhilfenahme allgemeiner Rechtsgrundsätze, allgemeiner rechtlicher und außerrechtlicher Wertungen, allgemeiner Erfahrungen den Einzelfall zu entscheiden. An die GoB ist nach Anderson (6) jedoch der Richter in bezug auf die Auslegungsgrundsätze stärker gebunden, da sie selbst "Grundsätze" sind und daher ihren normativen Charakter in sich selbst tragen. Darin scheint er wohl auch, obgleich jeglicher Hinweis fehlt, den entscheidenden Unterschied zwischen den GoB und der Verkehrssitte zu sehen. Dies läßt sich aber nicht ohne weiteres mit seiner Auffassung (7) in Einklang bringen, daß die GoB die Bilanzierungsregeln seien, die unter den bilanzierenden Kaufleuten bewußt als ordentliche empfunden und angewendet werden. Denn damit legt Anderson den Schwerpunkt auf die tatsächliche Übung, wie er auch ausdrücklich darauf hinweist, daß bei der Ermittlung der GoB von der praktischen Handhabung auszugehen sei. Der Unterschied zwischen Verkehrssitte und den GoB ist aber dann nicht mehr so bedeutend, daß ihre Rechtsnatur verschieden zu beurteilen ist.

Auch lassen sich daraus, daß die GoB Gebote sind, die ihren normativen Charakter in sich selbst tragen, keine ausreichenden Argumente für ihre Rechtsnatur finden. Denn auch die Regeln einer außerrechtlichen sozialen Ordnung können als Sollensnormen normativen Charakter besitzen, also eine Regelmäßigkeit postulieren, ohne deswegen ihre außerrechtliche Natur zu verlieren (8).

-
- (1) Staudinger-Coing, a.a.O.; von Thur, a.a.O.; Urt.d.RG I, 309/25, a.a.O.
 - (2) S.15.
 - (3) S.19 f.
 - (4) S.318.
 - (5) Vgl. auch Staudinger-Weber, RdNr.A 112 zu § 242 BGB.
 - (6) S.20.
 - (7) S.25.
 - (8) Vgl. oben S.80.

Damit ist festzuhalten, daß der Rechtscharakter der GoB als Rechtsnormen nicht überzeugend bewiesen ist. Allein der Hinweis auf die gesetzlichen Verweisungen genügt nicht, wie sich am Beispiel der Verkehrssitte und des Handelsbrauchs zeigt.

Es muß überhaupt gefragt werden, ob der Rechtsnatur der GoB wirklich diese außergewöhnlich große Bedeutung zukommt (1). Anderson glaubt, mit der Rechtsnatur der GoB als Rechtsnormen zu beweisen, daß der Rechtsprechung die Rechtsmacht fehlt, GoB zu schaffen, fortzuentwickeln oder auch direkt zu beeinflussen. Zumindest bis auf die Schaffung der GoB ist dieser Beweisführung angesichts der heute weitgehend anerkannten Möglichkeit der Rechtsprechung zur Rechtsfindung und -fortbildung (2) nicht ohne weiteres zu folgen. Abgesehen davon, daß Döllerer, wie sich wenig später zeigt, auf Grund des Rechtsnormencharakters gerade das Gegenteil annimmt und der Rechtsprechung einen erheblichen Einfluß einräumt, kommen auch die den Rechtsnormencharakter ablehnenden Autoren zu demselben Ergebnis wie Anderson. So ist Mutze (3), der die GoB weniger als Gebote als vielmehr etwas Tatsächliches, nämlich die kaufmännische Übung, ansieht, der Auffassung, die Rechtsprechung habe diese nur festzulegen, abzugrenzen und auf den einzelnen Fall anzuwenden. Die Weiterentwicklung derselben obliege dagegen der kaufmännischen Praxis.

Auch für die Ermittlung der GoB ist ihre Rechtsnatur nicht von entscheidender Bedeutung (4). Obwohl z.B. Waldner (5), Anderson (6) und Döllerer (7) übereinstimmend die GoB als Rechtsnormen ansehen, richtet sich nach der Ansicht der beiden ersteren deren Inhalt nach den Gepflogenheiten ordentlicher Kaufleute (8), während der letztere die GoB in erster Linie durch Nachdenken ermitteln will (9). Dazu meint Tiefenbacher (10): "Wesentlich ist die Erkennt-

(1) So aber Anderson, S.16; Döllerer, BB 1959, S.1217 ff (1217).

(2) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, a.a.O., S.319 f, 336 ff; Lehmann-Hübner, S.56 ff; Bartholomeyczik, S.119 ff.

(3) S.41.

(4) A.A. Tiefenbacher, BB 1961, S.1111 f (1111).

(5) BB 1961, S.1108 ff (1109, 1111).

(6) S.15.

(7) A.a.O.

(8) Waldner, a.a.O., S.1110 f; Anderson, S.25 (tatsächliche Übung).

(9) A.a.O., S.1220.

(10) A.a.O., S.1112.

nis, daß es sich bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung um Normen handelt. Normen sind Sätze des Sollens. Bestimmen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung demnach, was sein soll, so können sie sich nicht unbedingt nach dem richten, was tatsächlich ist: Das Sollen folgt nicht aus dem Sein! ... Hier liegt das schwierigste Problem der Frage nach dem Wesen und dem Inhalt der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Das Verhältnis von Sollen und Sein gehört zu den - ewig ungelösten - Fragen des Menschen überhaupt. Ist es verwunderlich, daß diese Frage auch in dem hier interessierenden Zusammenhang nicht übereinstimmend gelöst werden kann?"

Obwohl die Rechtsnatur der GoB für diese Arbeit keine entscheidende Bedeutung hat und deswegen auch eine vertiefte Stellungnahme nicht notwendig ist, sei folgendes angemerkt: Ob die GoB Rechtsnormen sind, läßt sich ohne ein tieferes Eingehen auf den Begriff "Rechtssatz" und "materielles Gesetz" letztlich nicht klären. Diese Begriffe, die synonym gebraucht werden, sind vieldeutig (1) und wohl überhaupt nicht zu definieren. Faßt man den Rechtssatz als abstrakte, generelle Regelung mit Außenwirkung auf, die durch Rechtssetzungsakt für rechtlich normativ (bindend von Rechts wegen) erklärt wird, so folgt: Die GoB sind abstrakte, generelle Regelungen. Rechtlich normativ, also von Rechts wegen für alle verbindlich sind sie durch den Willen des Gesetzgebers. Als Beweis dafür ist anzuführen: Der Wortlaut des § 38 Abs.1 HGB; die Denkschriften zum HGB (2): "Nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurteilen, wie die Bücher geführt werden müssen"; die §§ 239 ff KO, auch wenn die KO das ältere Gesetz ist; das Anknüpfen des Ertragsteuerrechts an die GoB. Gegenüber der Verkehrssitte liegt dann der wesentliche Unterschied darin, daß die GoB für die Kaufleute bindend sind, während die Verkehrssitte nur als Auslegungsmittel verbindlich herangezogen werden kann, soweit sie nicht durch den Parteiwillen ausgeschlossen wurde.

Gegen den Rechtsnormencharakter der GoB spricht wiederum, daß Rechtsnormen verkündet (den Betroffenen zugänglich gemacht) werden und hinrei-

-
- (1) Vgl. Jesch, S.10-23, der viele Definitionen und Literaturhinweise anführt.
 - (2) Entwurf und Denkschrift 1896, Denkschrift, S.45; Entwurf und Denkschrift 1897, Denkschrift, S.48.

chend bestimmt sein müssen (1). Wird eine Anordnung, die nicht schon an sich Rechtsnorm ist, in den Inhalt einer Rechtsnorm einbezogen, so sind nach dem BVerwG (2) folgende Mindestforderungen herzuleiten: "Die Rechtsnorm muß erkennbar zum Ausdruck bringen, daß sie die außenstehende Anordnung zu ihrem Bestandteil macht; in der ergänzten Rechtsnorm muß die ergänzende Anordnung hinreichend bestimmt bezeichnet sein; die Verlautbarung der ergänzenden Anordnung muß für den Betroffenen zugänglich und ihrer Art nach für amtliche Anordnungen geeignet sein." Daß alle diese Anordnungen erfüllt sind, ist mehr als zweifelhaft. Deswegen muß der Rechtsnormencharakter der GoB verneint werden; an ihrer Verbindlichkeit ändert sich dabei nichts, wie die Überlegungen von Hirsch (3) und Rehbinders (4) zeigen.

Im übrigen muß festgestellt werden, daß sich im Ergebnis die Differenzen zwischen beiden Auffassungen verringern (5). Vor allem bei der für diese Arbeit besonders wichtigen und im Anschluß ausführlich zu behandelnden Frage der Ermittlung des Inhalts der GoB ergeben sich vielfach nur graduelle Abweichungen, dafür aber auch überraschenderweise völlig unterschiedliche Ergebnisse bei den Vertretern derselben Grundauffassung. So ist Döllerer (6), wie erwähnt, der Ansicht, daß die GoB Rechtsnormen sind, die als objektive Gebote von der allgemeinen Übung unabhängig sind. Deswegen werden sie nicht in erster Linie durch statistische Erhebungen, sondern durch Nachdenken ermittelt (7). Als wichtige Hilfsmittel sollen jedoch Schrifttum, Fachgutachten

(1) Vgl. Klein, BB 1967, S.89 ff (89).

(2) 1 C 14/61 v. 29.8.1961, BB 1962, S.111 f (112) für den Fall eines gesetzlichen Hinweises auf die anerkannten Regeln der Technik. Das BVerwG hat solche Regeln nicht als Rechtsnormen angesehen. Dabei waren sie sogar im Gegensatz zu den GoB in dem Blatt eines Berufsverbandes veröffentlicht und auf Grund des § 1 der 4.Durchführungsverordnung zum Energiewirtschaftsgesetz vom Bundesminister für Wirtschaft genehmigt.

(3) Vgl. oben S.80.

(4) Vgl. oben S.80.

(5) Vgl. Mohr, WPg 1964, S.457 ff (460).

(6) A. a.O., S.1218.

(7) Döllerer, a.a.O., S.1220: "Nachdenken darüber, wie eine konkrete Bilanzierungsfrage entschieden werden muß, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen. Der Ausdruck 'sachgerechte Bilanz' soll nur eine Kurzfassung für die Zwecke sein, die eine Bilanz erfüllen muß... die Bilanzzwecke selbst ... bilden ... für die Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung eine Vorfrage."

und die Betriebswirtschaftslehre herangezogen werden; auch der Praxis kommt eine erhebliche Bedeutung zu (1). Obwohl auch Anderson die GoB für Rechtsnormen hält (2), findet er die Feststellung von Döllerer, die GoB seien durch Nachdenken zu ermitteln, unverständlich (3). Denn darin erblickt er, wohl zu Recht, eine schöpferische Tätigkeit des Richters (4), die von ihm aber gerade abgelehnt wird. Nach Anderson (5) können die GoB nur empirisch ermittelt werden.

II. Die Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Bereits den bisherigen Ausführungen konnte entnommen werden, daß es über die Ermittlung der GoB unterschiedliche Auffassungen gibt; auch auf die Bedeutung dieser Frage wurde hingewiesen. Von der Art der Ermittlung wird es abhängen, ob die neuen aktienrechtlichen Bestimmungen als GoB anerkannt werden können. Aus diesem Grund ist auch die Stellungnahme von Rehbin-der (6) unvollständig. Wenn er in den GoB eine selbstgeschaffene Ordnung des Kaufmannsstandes sieht, die empirisch zu ermitteln ist (7), so hat er die von namhaften Autoren wie Leffson (8), le Coutre (9), Spitaler (10) und Schmalenbach (11) dargelegten sehr erheblichen Bedenken gegen diese Auffassung nicht berücksichtigt (12). Da es sich weiterhin nach seiner Ansicht (13)

(1) Ebenda.

(2) S.15; siehe oben S.80.

(3) S.24.

(4) Anderson räumt die Möglichkeit ein, daß seine Kritik an der Auffassung von Döllerer nicht ganz zutreffend sei (S.25). Denn dieser spricht in BB 1964, S.95 ff (95) von der Ermittlung der GoB. Ob Döllerer jedoch wirklich etwas anderes meint, ist zu bezweifeln. Denn auch in BB 1959, S. 1217 ff (1220) gebraucht er das Wort Ermittlung; und dies nur einen Absatz später, nachdem er zuvor verlangt hat, die GoB durch Nachdenken zu finden.

(5) S.25.

(6) NJW 1966, S.1549 ff.

(7) A.a.O., S.1550.

(8) S.24 ff.

(9) In Bott: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Sp.2014 ff.

(10) StW 1959, Sp.633 ff.

(11) Dynamische Bilanz, 9.Aufl., S.204.

(12) So auch Albach, NB 1966, S.178 ff (207 FN 13).

(13) A.a.O., S.1550.

nur dann um GoB handelt, wenn die Regelungen der Auffassung einer repräsentativen Mehrheit innerhalb der Kaufmannschaft entspricht, eine solche *Opinio necessitatis* der gesamten Unternehmerschaft aber bei den schwer umkämpften Neuerungen des jetzigen Aktienrechts fehlt, mußte er zu dem Ergebnis kommen, daß die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften keine GoB sind und ihr Geltungsbereich auf die Aktiengesellschaft beschränkt ist (1). Hierzu wird erst später endgültig Stellung bezogen. Rehbinders hat aber der Ermittlung der GoB zu geringe Aufmerksamkeit entgegengebracht; deswegen mußte er zu einem undifferenzierten und in dieser Verallgemeinerung unrichtigen Ergebnis kommen.

Für die Ermittlung der GoB ist zunächst von § 38 HGB auszugehen. Der Gesetzgeber verwendet hier den Begriff der GoB, scheint es also auf das Grundsätzliche abzustellen (2), während er in anderen Vorschriften konkreter auf die Person des Kaufmanns hinweist (3). Aus den Denkschriften zum HGB (4) geht aber hierzu hervor: "Durch den in dem bisherigen Art. 28 nicht enthaltenen Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird der wesentliche Punkt hervorgehoben; nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurteilen, wie die Bücher geführt werden müssen. Je nach dem Gegenstand, der Art und insbesondere dem Umfang des Geschäfts können diese Anforderungen verschieden sein." Daraus ergibt sich, daß der Wortlaut des § 38 HGB nicht wörtlich genommen werden darf (5). Es kann nicht bezweifelt werden, daß der Gesetzgeber sich unter den GoB die Gepflogenheiten der ordentlichen Kaufleute vorgestellt hat. Dennoch bleibt die Möglichkeit bestehen, die Vorschrift zeitgemäß auszulegen (6).

-
- (1) Im Ergebnis ebenso Schrader, DB 1966, S. 1144 ff (1145).
 - (2) Leffson, S. 24; vgl. auch § 346 HGB: Die im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche.
 - (3) §§ 86 Abs. 3, 347 Abs. 1, 384 Abs. 1, 390 Abs. 1, 408 Abs. 1 HGB: Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns.
 - (4) Entwurf und Denkschrift 1896, Denkschrift, S. 45; Entwurf und Denkschrift 1897, Denkschrift, S. 48.
 - (5) Leffson, S. 24; Schmalenbach, ZfHf, 7. Jhrg., 1912/13, S. 244 ff (245).
 - (6) Vgl. zur sog. objektiven Theorie Enneccerus-Nipperdey, 1. Halbbd., S. 325 f; Bartholomeyczik, S. 43 f; zur Kombination der subjektiven mit der objektiven Theorie Bartholomeyczik, S. 44 ff. Schon die Denkschrift bringt im letzten Satz zum Ausdruck, daß der Gesetzgeber sich der Wandlungsfähigkeit der GoB bewußt war und auf eine starre Regelung verzichtet

Neben § 38 HGB und den übrigen Verweisungsvorschriften gibt es zahlreiche Rechtsnormen, die der Sache nach als Erläuterungen und Ausprägungen der GoB angesehen werden. So faßt man z.B. die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften von 1937 als GoB auf (1). Damit verlieren die Begriffe Rechtsnormen und GoB ihre begriffliche Schärfe (2). Wenn bestimmte kodifizierte Regeln und GoB sich inhaltlich gleichen, so ist dies auf die Absicht des Gesetzgebers zurückzuführen, wichtige Grundsätze, vor allem, wenn sie nicht beachtet werden, für verbindlich zu erklären (3). Zwar sind dann meist die kodifizierten Buchführungs- und Abschlußregeln Rechtsnormen und GoB zugleich; sie müssen es aber nicht immer sein (4). So kann eine Rechtsnorm die GoB überschreiten (5), ihr widersprechen (6) oder durch die Entwicklung überholt (7) sein. "Aus diesem Grund kann der Beweis, daß eine Regel GoB sei, niemals durch einen Hinweis auf Gesetze, Verordnungen oder amtliche Richtlinien geführt werden" (8).

hat. Bühler-Scherpf, S.28 f: "Die Verfasser des HGB ... waren der Meinung - und diese Meinung hat sich als richtig erwiesen -, daß wegen der wirtschaftlichen Entwicklung eine fortschreitende Veränderung der Buchführungstechnik und -grundsätze unvermeidlich sei, und daß die starre Regelung eine Hemmung des wirtschaftlichen Fortschritts bedeuten könne."

- (1) Vgl. oben S.75, 77.
- (2) Leffson, S.12; auch Klein, BB 1967, S.89 ff (90) weist mit überzeugenden Argumenten darauf hin, daß die Unterscheidung zwischen Normen und GoB von großer Bedeutung ist.
- (3) Ebenda; Klein, a.a.O.
- (4) Ebenda.
- (5) Bsp.: die Vorschriften des Aktiengesetzes, nach denen Eigenkapital und Gewinn in Grundkapital, Rücklagen, Vortrag und Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag aufgespalten werden; Leffson, S.12.
- (6) Bsp.: die Anwendung der Loseblatt-Buchführung entgegen der Vorschrift des § 43 Abs.2 HGB, der allerdings als Sollvorschrift gefaßt ist; vgl. hierzu Schmalenbach, Die doppelte Buchführung, S.55. Für den Fall der Konkurrenz zwischen Rechtsnorm und GoB und der dadurch möglicherweise notwendig werdenden Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes: Spitaler, NB 1954, S.7 f; FR 1955, S.100 ff (101; Weinsheimer, S.61 ff.
- (7) Beispiel in FN 6.
- (8) Leffson, S.12; ebenso Klein, a.a.O.; vgl. aber auch Fettel, WT 1959, S.125 f (126), der auf Grund der historischen Entwicklung das Verhältnis Gesetz - GoB teilweise anders sieht.

Unter Berufung auf die Denkschriften werden zum Teil auch heute noch die GoB in den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute gesehen (1). Sie bilden sich in der kaufmännisch-betrieblichen Sphäre heraus (2); wichtigster Bestimmungsfaktor ist deswegen die Übung in der Praxis (3). Zunächst einmal ist diese zu ermitteln (4). "Ob ein G.o.Bil. besteht oder nicht besteht, ist eine reine Tatsachenfrage." (5)

Neben dieser rein am Faktischen orientierten Betrachtung wird die Ansicht vertreten, es komme "weniger darauf an, was man in der Praxis tut, als was man in der Praxis, und zwar in der Praxis ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute, für richtig hält" (6). Damit können nur über die Anerkennung durch ordentliche Kaufleute GoB entstehen (7). Maßgeblich ist nicht die tatsächliche Übung, sondern die Anschauung ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute (8). Betont

-
- (1) Van der Velde, StbJb.1954/55, S.45 ff (56); Littmann, DStR 1962/63, S.651 ff (653); Waldner, NB 1960, S.21 ff (22); Urt.d.RFH VI, A 844/30 v. 13.11.1930, RStBl 1931, S.110 f (111); VI, A 2226/30 v. 1.7.1931, RStBl, S.877 ff (878,882); dagegen kommt es nicht darauf an, was von der Mehrheit der Kaufleute tatsächlich geübt wird; vgl. Elmendorff, WPg 1948, S.25 ff (27); a.A. Urt.d.RFH VI, A 2002/32 v. 11.1.1933, RStBl, S.372 f (372).
 - (2) Schlüter in: Bilanzen und Steuern, S.40 ff (41); wohl auch Karoli, ZfhF 1932, S.617 ff (618).
 - (3) Vgl. van der Velde, a.a.O., S.56; DB 1956, S.804 f (804); Hertlein, HdB, Bd.1, 2.Aufl., Sp.1155 ff (1164); Bühler-Scherpf, S.29; Hast, S.5; Hax, ZfhF 1958, S.178 ff (179); Schulze zur Wiesch, S.40; Minz, WPg 1965, S.148 ff (149); Glade, StbJb.1966/67, S.375 ff (378 f).
 - (4) Van der Velde, a.a.O., S.57.
 - (5) Schlüter, a.a.O.
 - (6) Schmalenbach, ZfhF 1933, S.225 ff (232).
 - (7) Urt.d.RFH VI, A 2002/32 v. 11.1.1933, RStBl, S.372 f (372); Hast, S.6; vgl. auch Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.25 zu § 129 AktG.
 - (8) Urt.d.BGH II, ZR 292/59 v. 27.2.1961, DB, S.498 f (498); Urt.d.BFH IV, 472/60 v. 12.5.1966, BStBl III, S.371 ff (372); Gut.d.BFH IV, D 1/53 S v. 25.3.1954, BStBl III, S.195 ff (195); "Die allgemein anerkannten Regeln des ordnungsmäßig wirtschaftenden Kaufmanns". Sehr subjektiv Bubenzer, StbJb 1954/55, S.129 ff (150); vgl. auch Gronenborn, DB 1951, S.845 f (845).

wird dabei, daß jedoch Mißbräuche niemals GoB werden können (1).

Die naheliegende Verbindung beider Auffassungen führt dazu, das Kriterium der GoB in der Übereinstimmung von Übung und Auffassung der Kaufleute zu finden (2). "Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind weniger Gebote, sondern vorwiegend etwas Tatsächliches, nämlich kaufmännische Übung und herrschende kaufmännische Auffassung." (3)

Schwierig ist es bei allen drei Ansichten festzustellen, welchen Inhalt die GoB dann haben, wenn die Gepflogenheiten oder die Auffassungen der ordentlichen Kaufleute nicht übereinstimmen. Im Zweifel verdient dann das Verfahren den Vorzug, das seit langer Zeit herrschende Gewohnheit war (4); stehen verschiedene Theorien nebeneinander und fehlt es an einer festen Übung, ist die konsequentere vorzuziehen, wenn Gründe und Gegengründe sich die Waage halten sollten (5).

Die dargelegten Auffassungen über die Ermittlung der GoB stoßen auf zahlreiche Bedenken. "Man war im Rechtsleben gezwungen", schreibt Spitaler (6), "den ordentlichen Kaufmann zu bemühen, solange sich die Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft noch nicht entfaltet hatte und solange sie nicht, wie gegenwärtig, auf einen imponierenden Bau fester Erkenntnisse hinweisen konnte. Niemand wird natürlich daran zweifeln, daß es den ordentlichen und ehrenwerten Kaufmann in der deutschen Wirtschaft in ungemessener Zahl tatsächlich gibt und daß seine Auffassungen im Gemeinwirtschaftsleben sehr beachtenswert sind. Ein anderes ist es aber, diese Auffassungen, die ein wenig an Biedersinn erinnern, zu einer Rechtsquelle zu machen." An anderer Stelle be-

-
- (1) Schmalenbach, a.a.O.; der auf das Frisieren der Bilanzen hinweist; hierzu Schär-Prion, S.169-171.
 - (2) Urt.d.RGZ II, 94/26 v. 11.2.1927, Bd.116, S.119 ff (133).
 - (3) Mutze, S.41; ähnlich Potthoff, DB 1961, S.781 ff (781); Müller, StbJb. 1956/57, S.209 ff (212): "Von einem Grundsatz kann erst gesprochen werden, wenn die Mehrzahl von Sachverständigen oder die Mehrheit der interessierten Beteiligten dem Inhalt eine entsprechende Geltung zuerkennen."
 - (4) Schmalenbach, ZfhF 1949, S.49 ff (53); es kommt also dann auf die feste Übung an.
 - (5) Schmalenbach, a.a.O., S.56.
 - (6) StW 1959, Sp.633 ff (636); vgl. auch Spitaler, StbJb.1959/60, S.443 ff (451).

merkt er (1): "Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre verdienen als wissenschaftliche Erkenntnisse m.E. doch immer den Vorzug." Le Coutre (2) ist der Ansicht: "Der unzulängliche und schwer ausreichend faßbare Handelsbrauch als Maßstab für die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung hat seine Rolle im wesentlichen ausgespielt." Gegen die Auffassung, die GoB mit den Gepflogenheiten, Gebräuchen, Übungen, Ansichten oder Auffassungen der ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute gleichzusetzen, sprechen verschiedene Gründe:

1) In der Bestimmung des Inhaltes der GoB sind die Kaufleute Interessenten und Partei (3). Ihre Ansichten sind notwendig interessenbezogen. Die GoB berühren sie in ihrer Stellung als Steuerzahler, Vorstandsmitglieder, geschäftsführende Gesellschafter oder als Kaufleute, die im Wirtschaftsleben kämpfen müssen (4). Deswegen können nicht allein die Kaufleute den Inhalt der GoB bestimmen (5).

2) Weiterhin ist zu bedenken, daß die Praxis nicht mehr nur von ordentlichen und ehrenwerten Kaufleuten geprägt wird; in zunehmendem Maße beschäftigen sich Spezialisten mit Buchführungs- und Abschlußfragen (6). "Wir schleppen also in unserer Gesetzgebung und auch im Steuerrecht etwas mit", schreibt Spitaler (7), "was unwahr geworden ist. Es gibt Gepflogenheiten, die dem ordentlichen und ehrenwerten Kaufmann zugerechnet werden, obwohl sie eben von seinen Beratern, von fachmännischen Gremien usw. geprägt sind. Diese Gepflogenheiten sind nicht mehr urwüchsig, sondern eben erdacht, vielleicht auch erkünstelt, in jedem Fall aber ein Zwischending zwischen der Praxis und der Lehre. Es wäre besser, die Gebote ordnungsmäßiger Buchführung durch die Gebote bewährter Lehre zu ersetzen."

(1) StW 1955, Sp.1 ff (5); zustimmend Müller, StbJb.1956/57, S.209 ff (249).

(2) In Bott, Lexikon des..., Sp.2014 ff (2026).

(3) Leffson, S.26.

(4) Ebenda.

(5) Dies wäre nach Leffson, S.27, damit zu vergleichen, daß statt des Bundeskartellamts die am Kartell beteiligte Unternehmergruppe über die Zulässigkeit von Kartellen entscheidet. Welter, S.48, bringt das Beispiel, daß man es nicht den Verbrechern überlassen kann, sich untereinander oder mit ihren Opfern oder mit ihren Richtern über ein neues Strafgesetz zu einigen.

(6) Spitaler, StW 1959, Sp.633 ff (638).

(7) Ebenda.

3) Weder läßt sich der Begriff des ordentlichen und ehrbaren Kaufmanns scharf definieren (1) noch lassen sich deren Ansichten in vielen Fällen genau ermitteln (2). Besondere Schwierigkeiten ergeben sich dann, wenn die Auffassungen der Kaufmannschaft auseinandergehen. Auch die Gutachten von Kammern und Spitzenverbänden der Wirtschaft geben vorwiegend nur die Ansichten von Gremien rechts- und wirtschaftswissenschaftlich geschulter Sachbearbeiter wieder (3). Darüber hinaus zeigt sich teilweise bei den der Rechtsprechung vorgelegten Gutachten, daß sich entweder keine einheitlichen Grundsätze aufstellen ließen (4) oder die Gutachten voneinander abwichen (5).

4) Hinzu kommt, daß der Gesetzgeber in der Zeit, in der er das HGB schuf, großes Vertrauen zu den Gepflogenheiten der Kaufleute hatte (6). Dieses Ver-

- (1) Dies gilt auch für die Definition, daß die Buchführung ordnungsmäßig ist, durch die der Kaufmann seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens so ersichtlich macht, daß sich jeder, der etwas von Buchführung versteht, ohne erhebliche Mühe ein klares Bild machen kann; so aber Urt. d.RGSt Rep. 812/81 v. 30.4.1881, Bd.4, S.119 ff (121); II, 412/13 v. 16.9.1913, Bd.47, S.311 ff (312); Buchwald, BB 1952, S.1014 ff (1014); Kalveram, Die kaufmännische Buchhaltung, S.12.
- (2) Schmalenbach, ZfHf 1933, S.225 ff (233); vgl. auch Spitaler, a.a.O., Sp.636 f, der auf Grund von persönlichen Erfahrungen beschreibt, wie er die GoB bei den Kaufleuten ermittelt hat; a.A. wohl Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.25 zu § 129 AktG. Es kann aber auch sein, daß sich noch keine Ansichten gebildet haben, wie etwa bei neuartigen Problemen; Beispiele bei Leffson, S.36: Die Bewertung von Forderungen an Abnehmer in Entwicklungsländer, Filmen oder elektronisches Speichern des Buchungsstoffes.
- (3) Leffson, S.31; vgl. auch die Bedenken gegen die Fachverbände im Urt. d.BGH I, ZR 124/53 v. 25.2.1955, Mitteilungen der JuH Aschaffenburg v. 5.9.1956, S.342, erwähnt bei Müller, StbJb. 1956/57, S.209 ff (246).
- (4) Urt.d.RFH VI, A 1793/30 v. 14.1.1931, RStBl, S.229, nur im Leitsatz abgedruckt. Hinweis auf das Gutachten bei Leffson, S.30 FN 101.
- (5) Urt.d.BGH II, ZR 292/59 v. 27.2.1961, DB, S.498 f (498). Dennoch fordern Spieth, S.12 und Schulze zur Wiesch, S.53, daß der BFH sich wieder mehr auf Gutachten über die Ansicht der Kaufmannschaft stützen solle.
- (6) Spitaler, StW 1959, Sp.633 ff (633).

trauen wurde jedoch enttäuscht (1), was sich am deutlichsten in dem gesetzgeberischen Eingreifen durch die Aktienrechtsreformen von 1931, 1937, 1959 und 1965 zeigt (2).

5) Zwar wird bei der Ermittlung der GoB überwiegend auf die Gepflogenheiten und Ansichten der Kaufleute abgestellt; es wurden dennoch aber seit Jahrzehnten die GoB weitgehend deduktiv herausgearbeitet (3). Leffson (4) beweist dies an der Monographie von Hast (5). Auch die Rechtsprechung hat in vielen Fällen deduktiv entschieden (6).

Diese kritische Analyse der überwiegenden Auffassung kann nur dazu führen, daß aus der Sache, d.h. aus dem Zweck von Buchführung und Abschluß heraus, argumentiert und erforscht wird, was GoB sind. Man muß sich dabei eingestehen, daß für diese Aufgabe besonders die Betriebswirtschaftslehre zuständig ist (7). Bei dem heutigen Stand dieser Wissenschaft dürfen die Auffas-

- (1) Leffson, S.33; le Coutre, in Bott: Lexikon des..., Sp.2014 ff (2016 f). Schmalenbach, S.169: "Wir haben die großen und angesehenen Gesellschaften auf dem Bilanzgebiet schon häufig tun oder lassen sehen, was keineswegs als vorbildlich zu bezeichnen ist". Vgl. auch Klein, BB 1967, S.89 ff (89).
- (2) So untersagt beispielsweise § 261 a Abs.3 S.3 HGB, der durch die Aktienrechtsnovelle I v. 19.9.1931, RStBl I, S.493, eingeführt wurde, die in der Praxis vielfach übliche Bildung stiller Reserven durch Einstellung fiktiver Kreditoren unter die Passiven, weil damit nicht vorhandene Verbindlichkeiten vorgetäuscht werden; vgl. Goldschmit, Anm.2 zu § 260 b HGB, S.129.
- (3) Leffson, S.37.
- (4) Ebenda.
- (5) "Grundsätze ordnungsmäßiger...".
- (6) Vgl. Urt.d.RFH VI, A 930/31 v. 10.2.1932, RStBl, S.532, Gleichmäßigkeit bei der Bilanzierungsmethode; VI, A 381/31 v. 2.3.1932, RStBl, S.510 f (510), Beurteilung von Außenständen nach den Verhältnissen zur Zeit der Bilanzaufstellung; VI, A 121/32 v. 12.10.1932, RStBl, S.1077, für Gratifikationsrückstellungen ist keine rechtsverbindliche Verpflichtung notwendig; VI, 44/39 v. 8.2.1939, RStBl, S.559, ein Währungsgewinn ist erst bei der Erfüllung oder Ablösung der Schuld verwirklicht.
- (7) Le Coutre, DB 1957, S.585 f (585); Leffson, S.39; Waldner, DB 1961, S.477 ff (477); Steuck, NB 1966, S.149 ff (156); Weilbach, NB 1965, S.177 ff (178 f); Schlegelberger-Hildebrandt, RdNr.18 zu § 38 HGB. Vgl.

sungen des ordentlichen Kaufmanns nicht mehr (1) oder zumindest nicht mehr allein (2) herangezogen werden. Die Betriebswirtschaftslehre hat sich mit den Fragen von Buchführung und Jahresabschluß ein halbes Jahrhundert eingehend beschäftigt, wobei diese Fragen zeitweilig in den Mittelpunkt der Diskussion gerückt sind (3). Allerdings gibt Leffson (4) zu: "Die Aufgabe, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allein aus der Sache heraus als ein geschlossenes System abzuleiten, hat die Wissenschaft sich bisher nicht gestellt. Die Betriebswirtschaftslehre hat zwar viel dazu beigetragen, GoB zu gewinnen und zu erklären, aber doch nicht unter dieser besonderen Konzeption." Diesen Versuch hat Leffson zum ersten Mal unternommen (5). Er entwickelt die GoB aus dem Sinn und der Aufgabe von Buchführung und Abschluß. "Die Grundsätze, nach denen eine Buchführung ordnungsgemäß und sinnvoll geführt werden muß, können nur aus dem Sinn und den Aufgaben der Buchführung und ihres Abschlusses abgeleitet werden." (6). Unter den

auch Pohmer, S.134; er weist darauf hin, daß sich durch das Anknüpfen der Besteuerung an die Ergebnisse der Buchhaltung (z.B. Gewinn, Umsatz) Probleme ergeben, die größtenteils juristisch-betriebswirtschaftliche Grenzfragen betreffen.

- (1) Leffson, S.41; Spitaler, StW 1959, Sp.633 ff (638); le Coutre, in Bott: Lexikon des..., Sp. 2014 ff (2026); Körner, BB 1966, S.953 ff (954); Moxter, ZfB 1966, S.28 ff (28 f); vgl. auch Veiel, StW 1944, Sp. 397 ff (428); Hagest, WPg 1949, S.450 ff (451).
- (2) Vgl. Karoli, ZfB 1932, S.617 ff (618); Klinger, NB 1956, S.104 ff (105); Marx, BB 1947, S.59 ff (59, 61); Wipper, S.5; Schulze zur Wiesch, S.45; Saage, NB 1967, S.1 ff (2).
- (3) Leffson, S.40.
- (4) Leffson, S.41.
- (5) Was dabei die Beziehungen zwischen den GoB und den einzelnen Bilanz-auffassungen anbelangt, so werden den Theorien nur einzelne Gedanken entnommen, soweit sich diese widerspruchsfrei in das System der Grundsätze einfügen lassen; vgl. Leffson, S.65.
- (6) Leffson, S.45; vgl. auch Schulze zur Wiesch, S.44; le Coutre, DB 1957, S.585 f (585): "Die funktionale Betrachtung hat auszugehen vom Wesen, dem sachlichen Inhalt und den Aufgaben der Buchhaltung in Betrieb und Unternehmung"; vgl. auch Theis, DB 1954, S.440 f.

verschiedenen Zwecken (1) erscheint als ein Hauptzweck (2) "die Rechenschaft des Unternehmers oder der Unternehmensleitung vor sich selbst, vor Mitgesellschaftern und Gläubigern und unter Umständen auch vor der Öffentlichkeit" (3).

1. Eine erfolgreiche unternehmerische Betätigung ist nur dann möglich, wenn es gelingt, das Geschehen in allen Betriebsbereichen rechnerisch zu überwachen (4). Denn jeder Kaufmann will und muß wissen, ob seine dispositiven Leistungen den von ihm gewünschten Erfolg gebracht haben (5). Er will die Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Maßnahmen und Vorgänge und den Unternehmenserfolg kontrollieren. Darüber hinaus benötigt er einen Wegweiser für die Planung der Zukunft. Für diese Aufgaben stehen dem Kaufmann vor allem Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, also der Jahresabschluß zur Verfügung (6). Der Jahresabschluß kann nur dann erfolgreiches Kontroll- und Führungsinstrument sein, wenn er ein möglichst genaues Bild von der vergangenen Periode wiedergibt. Er muß es dem Kaufmann ermöglichen, vor sich selbst exakt Rechenschaft ablegen zu können. Dabei sind so feste Grundsätze nötig, daß der Unternehmer sich selbst nichts vormachen kann. "Schon in der Rechenschaft des Unternehmers vor sich selbst darf keine Willkür herrschen, die große menschliche Gefahr einer Vogel-Strauß-Politik in kritischen

-
- (1) Kontroll- und Lenkungsinstrument, Ermittlung des verteilbaren Jahresgewinns, Besteuerungsgrundlage.
 - (2) Ein weiterer Hauptzweck ist die Dokumentation der Geschäftsvorfälle. Wie dieser Dokumentationszweck am besten erfüllt werden kann, ist im wesentlichen ein technisches Problem. Hierfür wurden die formalen GoB entwickelt; vgl. Leffson, S.46 f.
 - (3) Leffson, S.45; vgl. auch Saage, NB 1967, S.1 ff (3); ebenso Würdinger in RGR-Komm.z.HGB, Vorbem.1 zu §§ 38 ff, Anm.3 zu § 40 HGB; Steuck, NB 1966, S.149 ff (156).
 - (4) Gutenberg, S.131.
 - (5) Vgl. Walb, Kaufmännische Betriebswirtschaftslehre, S.44: "Wer die... Aufgaben der Buchhaltung ins Auge faßt, wird ohne weiteres erkennen, daß die Betriebe vor allen Dingen um ihrer selbst willen Bücher führen müssen."
 - (6) Vgl. Leffson, S.48: "Neben dem Jahresabschluß gibt es noch andere, zum Teil sogar weitaus feinere rechnerische Kontroll- und Erkenntnisinstrumente..., aber nur der Abschluß erlaubt ein Urteil darüber, mit welchem Erfolg ein Unternehmen in toto in einem bestimmten Zeitabschnitt gearbeitet hat." Zu den anderen Lenkungsinstrumenten vgl. Leffson, S.53-55.

Situationen muß institutionell durch ein System fester Normen - die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - gebannt werden" (1).

Die Rechenschaft des Unternehmers vor sich selbst liegt vor allem auch im Interesse der Gläubiger und der Öffentlichkeit. Für die Gläubiger ist wesentlich, daß der Kaufmann sich nicht darüber täuscht, wie die Zukunft des Unternehmens aussieht (2), wie es um seine Zahlungsfähigkeit bestellt ist (3), und welchen Gewinn er wirklich erwirtschaftet hat, aus dem er Beträge für sich entnehmen kann (4). Ein öffentliches Interesse besteht deswegen, weil eine Marktwirtschaft nur dann gut funktioniert, wenn die Unternehmer sich den wechselnden Bedingungen anpassen und richtige dispositive Entscheidungen beim Ein- und Verkauf treffen (5).

2. Weiterhin ist es bei allen gesellschaftlichen Unternehmen notwendig, vor den Gesellschaftern Rechenschaft zu legen. Das ist so selbstverständlich, daß nur wenig darüber auszuführen ist. Die Notwendigkeit zur Rechenschaft leitet sich aus einem einfachen gesellschaftlichen Vorgang her. Wer einem anderen Vermögen zur Bewirtschaftung anvertraut, verlangt nach Erledigung des Auftrags oder nach Ablauf gewisser Zeitspannen Rechenschaft" (6). Die Rechenschaft nach außen umfaßt alles, was ein Kapitalgeber für seine Entscheidungen wissen muß (7). Wo sich das Verhältnis zwischen Kapitalgeber und darüber verfügender Betriebs- und Geschäftsleitung so weit verselbständigt hat wie bei der Aktiengesellschaft (8), müssen an "die Stelle persönlicher Vertrauensbeziehungen... dann Rechtsnormen und Institutionen treten" (9).

3. Vor der Öffentlichkeit müssen wegen ihrer Bedeutung für die Allgemein-

(1) Leffson, S.49.

(2) Schmalenbach, S.52: "In Wirklichkeit wird auch dem Gläubiger am besten dadurch gedient, daß man den Kaufmann dazu anhält, die Entwicklung seines Geschäftes durch eine gute Darstellung des Erfolges zu kontrollieren."

(3) Leffson, S.49.

(4) Leffson, S.55; zwar haftet auch das Privatvermögen, die entnommenen Beträge können aber konsumiert worden sein.

(5) Leffson, S.49.

(6) Hertel, FAZ vom 25.1.1961, Nr.21, S.11, zum Wesen der Finanzkontrolle.

(7) Leffson, S.50.

(8) Die Unternehmensleitung der AG ist in der Lage, den Aktionären gegenüber Politik zu treiben; vgl. Schwantag, HdSw, Bd.1, Sp.143 ff (145).

(9) Hertel, a.a.O.

heit neben den Aktiengesellschaften bestimmte Versicherungs- und öffentliche Transportunternehmen, die in der Rechtsform der GmbH betriebenen Kreditinstitute, gemeinnützige Wohnungsunternehmen und Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand ihre Jahresabschlüsse veröffentlichen und damit Rechenschaft legen (1). Daneben ist auch volkswirtschaftlich die Rechenschaftslegung von Bedeutung; sie gibt die Rentabilität des Kapitals bekannt, was Voraussetzung für eine richtige Lenkung des volkswirtschaftlichen Kapitals ist (2) und beeinflusst den Wettbewerb (3).

Zusammenfassend ergibt sich also: Sinn und Aufgabe von Buchführung und Abschluß sind eine gewissenhafte und getreue Rechenschaft. Aus diesem Begriff können nun die GoB abgeleitet werden (4). Gemäß der Problemstellung

(1) Leffson, S.51.

Vgl. allgemein zur Publizitätspflicht für Unternehmen: Ballerstedt, S. 65-68; Raiser, 39.a.o.Juristentag, S. B 57 ff (60); Rheinhardt, 39.a.o. Juristentag, S. B 5 ff (32); Rittner, 45.Juristentag, Bd.1, Teil 4; Hax in: 50 Jahre materielle Versicherungsaufsicht, S.269 ff (269 f, 282 f); Kruk, FAZ vom 12.5.1967, Nr.109, S.31; nach Industriekurier vom 27.5.1967, Nr.78, S.1, hat das Bundesministerium für Justiz inzwischen einen Gesetzesentwurf zur Ausdehnung der Publizitätspflicht auf alle Großunternehmen, unabhängig von deren Rechtsform, den anderen Ressorts der Bundesregierung übersandt. Nach FAZ vom 10.4.1967, Nr.83, S.17, hat der Bundesjustizminister in Essen mitgeteilt, daß nach den Ereignissen um den Krupp-Konzern diese Publizitätspflicht, die bei der Aktienrechtsreform versäumt worden sei, nun erreicht werden könne.

(2) Leffson, S.50.

(3) Vgl. Schwantag in: Leffson, Der Jahresabschluß..., S.12; Moxter, S.83 und FN 174.

(4) Leffson, S.71. Vgl. schon jetzt die Kritik von Forster in der Besprechung des Buches von Leffson, WPg 1965, S.433 f (433): "Anerkanntermaßen ist doch der Rechenschaftsanspruch kein absoluter Begriff, sondern abhängig vom Informationsbedürfnis des Empfängers... Es erscheint mir daher nicht ausgeschlossen zu sein, daß eine stärkere Differenzierung der Ausgangsstellung auch zu einer Abstufung verschiedener Einzelgrundsätze geführt hätte...". S.434: "Man wird daher sagen dürfen, daß die von Leffson entwickelten Grundsätze Maximalgrundsätze sind, die u.U. je nach dem Grad des Informationsanspruches auch Abschwächungen oder Abwandlungen erfahren können." Vgl. auch Moxter, ZbF 1966, S.28 ff

wird nur auf die GoB eingegangen, in denen sich möglicherweise die wichtigsten Bilanzierungsbestimmungen ausprägen. Dabei werden im wesentlichen die Ausführungen von Leffson herangezogen.

C. DIE WICHTIGSTEN NEUEN BESTIMMUNGEN DES AKTIENGESETZES 1965 UND DIE EINZELNEN GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG

I. Die neuen Wertansätze und die Bildung der stillen Rücklagen

1. Kurzer Überblick über die wichtigsten neuen Wertansätze

Die wesentlichen Änderungen des Aktiengesetzes 1965 wurden bereits im zweiten Hauptteil dargestellt. Soweit die neuen Bestimmungen die Bildung der stillen Rücklagen beeinflussen, werden sie im folgenden noch einmal kurz aufgeführt und danach im einzelnen behandelt (1).

Nach § 153 Abs.1 S.1 AktG sind die Gegenstände des Anlagevermögens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach § 154 AktG anzusetzen (2). An die Stelle des Höchst- bzw. Mindestwertprinzips des Aktiengesetzes 1937 ist das Fixwertprinzip getreten (3). Unterbewertungen sind grundsätzlich unzulässig. Die Bildung stiller Rücklagen wird eingeschränkt. Entsprechend der Regelung bei dem Anlagevermögen bestimmt § 155 Abs.1 S.1 AktG nach dem Fixwertprinzip den Ansatz bei den Gegenständen des Umlaufvermögens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (4), soweit nicht ein niedrigerer Wertansatz nach Abs.2 geboten oder nach den Absätzen 2 und 4 zulässig ist.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen nach § 153 Abs.2 AktG in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie an-

(29 f): "Ich bin nicht der Auffassung, daß wir bereits über befriedigende Fundamente, das heißt gesicherte oberste Prinzipien verfügen, aus denen Einzelgrundsätze der Rechnungslegung ... abgeleitet und näher bestimmt werden könnten."

- (1) Dabei werden nur die wichtigsten und umstrittensten Bilanzierungsvorschriften behandelt.
- (2) Vgl. oben S.33 ff.
- (3) Albach, NB 1966, S.178 ff (179).
- (4) Vgl. oben S.44 f.

gemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten. Damit wird auch im neuen Aktiengesetz der Begriff der Herstellungskosten nicht definiert. Ihrer Abgrenzung kommt nun aber besondere Bedeutung zu, da die Herstellungskosten nach § 153 Abs.1 AktG über die Untergrenze der Bewertung und damit über die Bildung stiller Rücklagen entscheiden.

Nach § 155 Abs.1 S.3 AktG können unter bestimmten Voraussetzungen Gegenstände des Vorratsvermögens nach verschiedenen Methoden bewertet werden (1). Danach kann, soweit es den GoB entspricht, für den Wertansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge veräußert oder verbraucht worden sind. Vor allem über die Zulässigkeit der Lifo-Methode wird lebhaft diskutiert. Sie führt bei steigenden Preisen zu Unterbewertungen und zur Bildung stiller Rücklagen (2).

Für immaterielle Anlagewerte darf ein Aktivposten nur dann eingesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden, § 153 Abs.3 AktG. Diese Vorschrift wird nach allgemeiner, jedoch nicht unbestrittener Ansicht dahingehend interpretiert, daß originäre immaterielle Güter des Anlagevermögens nicht aktiviert werden dürfen. Neben dieser Regelung, durch die das Ausmaß der gesetzlich vorgeschriebenen stillen Rücklagen eine Ausweitung erfahren hat (3), erlaubt auch das neue Aktiengesetz in § 153 Abs.5 S.2 die Aktivierung eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts; durch die in Satz 3 vorgeschriebene Tilgung innerhalb von mindestens 5 Jahren wird jedoch eine mögliche stille Rücklagenbildung dem Ermessen der Gesellschaft entzogen (4). Der erneut vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Abschreibung kommt auch für das Steuerrecht Bedeutung zu. Denn hier wird der Geschäfts- oder Firmenwert zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern gezählt und auf Grund der sogenannten Einheitstheorie eine planmäßige Absetzung für Abnutzung grundsätzlich untersagt; damit verhindert das Steuerrecht die mögliche Bildung stiller Rücklagen (5).

(1) Vgl. oben S.45 f.

(2) Vgl. oben S.46.

(3) Vgl. oben S.38.

(4) Vgl. oben S.43.

(5) Vgl. oben S.43 f.

2. Die Bildung der stillen Rücklagen

Die dargelegten Bestimmungen des Aktiengesetzes 1965 beeinflussen die Bildung der stillen Rücklagen. Zwar verbietet das neue Aktiengesetz nicht grundsätzlich die stillen Rücklagen, es schränkt sie aber sehr stark ein. Inwieweit diese Einschränkungen auch für die Bilanzen der Unternehmungen mit anderen Rechtsformen gelten, hängt davon ab, ob die neuen Wertansätze Ausdruck der GoB sind. Dafür soll zunächst aber erst geklärt werden, wie das Verhältnis zwischen der Bildung der stillen Rücklagen und den GoB ganz allgemein ist.

a) Kritik der stillen Rücklagen

"Wir man die stillen Reserven auch betrachtet", schreibt F. Schmidt (1), "es findet sich kein stichhaltiger Grund für ihre Aufrechterhaltung." Sie werden heute fast allgemein abgelehnt (2). Dabei ist die Stellung der einzelnen Bilanztheorien zu den stillen Rücklagen fast einheitlich (3). Die wesentlichen Gründe gegen ihre Bildung sind:

1. Die stillen Rücklagen verkürzen den Anspruch der Aktionäre auf den Gewinn in ungebührlicher Weise (4). Ihre Bildung verringert den auszuweisen-

(1) Die organische Tageswertbilanz, S.111.

(2) Dies gilt unbeschränkt für die sogenannten gewillkürten, stillen Rücklagen; Leffson, Der Jahresabschluß..., S.27; im übrigen vgl. Mellerowicz, Beiträge zur Aktienrechtsreform, S.197 ff (198): "...stille Reserven sind, soweit sie nicht willkürlich gelegt und aufgelöst werden, etwas durchaus Gesundes." Vgl. auch Kalveram, ZfB 1950, S.345 ff (345 f). Allerdings ist die "Grenze zwischen angemessenen und willkürlichen Reserven ... keine scharfe Linie, sondern eine ziemlich breite Zone." (Kalveram, a.a.O., S.355). Zu den angemessenen Reserven zählen im allgemeinen die Zwangs- und Ermessensreserven, wobei sich die letzteren aus den Schwierigkeiten der Marktvoraussage und der Notwendigkeit angemessener Sicherung des Betriebes ergeben; sie sind in das Ermessen der Betriebsleitung gestellt und nach den Prinzipien der Kaufmännischen Vorsicht und des Gläubigerschutzes zu bilden; so Mellerowicz, a.a.O., S.210; zu den Ermessensreserven vgl. weiterhin Hax, Probleme des Rechnungswesens, S.119 ff (122), Zügel, BFuP 1958, S.159 ff (162).

(3) Vgl. Weilbach, BFuP 1958, S.653 ff.

(4) Vgl. Begründung RegE, Kropff, S.238; Busse von Colbe, HdB, Bd.III,

den Bilanzgewinn, ohne daß die Gewinnregulierung aus der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung erkennbar ist (1). Wird aber der Bilanzgewinn manipuliert, ergeben sich zwangsläufig Auswirkungen auf die Höhe der Dividende (2). Gegenüber der verkürzten Dividende steht dem Aktionär kein Ausgleich gegenüber; dem gestiegenen Vermögenswert folgt i. d. R. keine Kurssteigerung (3), da in normalen Zeiten die Kursentwicklung der Aktien von der zu erwartenden Gewinnausschüttung abhängt (4).

2. Der Jahresabschluß wird unklar und unübersichtlich und gewährt keinen Einblick in die wirkliche Lage der Gesellschaft (5). Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

a) Die Möglichkeit, durch die Bildung und Auflösung (6) stiller Rücklagen den Gewinnausweis zu beeinflussen und die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zu verschleiern, ist mit der Natur des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, den Beteiligten, namentlich den Aktionären, Rechnung zu legen, nicht zu vereinbaren (7). Sie erschwert die Beurteilung und damit die Kontrolle der Verwaltung, beides Voraussetzungen für das gute Funktionieren des Aktienrechts (8).

Sp.4722 ff (4726); zur Zeit des alten Aktiengesetzes schrieb Nöll von der Nahmer, AG 1957, Nr.3, S.53 ff (55): "Der jetzige Zustand, daß der angestellte Direktor darüber bestimmt, inwieweit sein Brotgeber und Eigentümer des Unternehmens einen Gewinnanteil bekommt, muß als grotesk bezeichnet werden."

- (1) Bühler, AG 1956, Nr.1, S.1 ff (3): "Im großen Durchschnitt gesehen werden bei den Bilanzen der deutschen Aktiengesellschaften wenigstens zwei Drittel der Gewinne nicht ausgewiesen."
- (2) Saage, S.13.
- (3) Der Börsenkurs wird künstlich gedrückt; Hax, Probleme des Rechnungswesens, S.119 ff (129).
- (4) Saage, S.13 f.
- (5) Begründung RegE, a.a.O.; Busse von Colbe, a.a.O.
- (6) Hierzu besonders Zügel, BFuP 1958, S.159 ff.(164 f).
- (7) Ausschlußbericht Kropff, S.239; auch die notwendige Verhinderung von Gewinnausschüttungen ist dafür kein Argument. Leffson, S.269, weist mit Recht darauf hin, daß damit eine engere Beziehung zwischen Gewinnausweis und Gewinnausschüttung unterstellt wird, als sachlich begründet ist. Gewinnberechnung und Gewinnausschüttung sind in keiner strengen Weise miteinander verbunden.
- (8) Ausschlußbericht, a.a.O.

b) Solange der Eindruck besteht, daß der veröffentlichte Jahresabschluß nicht die wirkliche Vermögens- und Ertragsentwicklung zeigt, wird die breite Streuung des Aktienbesitzes als gesellschaftspolitisches Ziel erschwert (1). Die Aktienkäufer und -verkäufer verlieren durch die nicht erkennbare Bildung und Auflösung stiller Rücklagen wichtige Anhaltspunkt für die Beurteilung des Wertes ihrer Aktien (2), sie müssen befürchten, daß besser informierte "Insider" ihre Kenntnisse zum Nachteil der Kleinaktionäre ausnutzen (3).

c) Nicht nur der Gewinn wird manipuliert, sondern auch das Eigenkapital wird unrichtig dargestellt (4). Das Verhältnis von Kapital zu Ertrag, Vermögen zu Schulden wird verfälscht (5). Es wird über die Kapitalrentabilität (6) des Unternehmens getäuscht (7), die Vergleichbarkeit der Ergebnisse erschwert.

d) Da Verluste auf dem Wege interner Abbuchung ausgeglichen werden können, vermag der Jahresabschluß eine Verschlechterung der Lage des Unternehmens lange Zeit hindurch zu verschleiern und ein blühendes Leben vorzutäuschen, wo sich in Wahrheit schon der Zusammenbruch anbahnt (8). Rückschläge durch äußere Einflüsse, unternehmerische Fehlentscheidungen, unsolide Geschäftsführung, Spekulationen bleiben den Aktionären und der Öffentlichkeit verborgen (9). Es besteht die Gefahr, daß Kapital fehlgeleitet wird, da infolge Ausweisung von Gewinnen eine Kreditwürdigkeit vorgetäuscht wird (10).

(1) Ausschlußbericht, a.a.O.

(2) Wenn in Verlustjahren das Ergebnis künstlich durch Auflösung stiller Rücklagen verbessert wird, zahlt möglicherweise der Aktienkäufer einen Preis für die Aktie, der im Verhältnis zur wirklichen Ertragslage zu hoch ist; Hax, a.a.O.

(3) Ausschlußbericht, a.a.O.

(4) Denn der Saldo des Gewinn- und Verlustkontos wird entweder über das Eigenkapitalkonto oder über das Konto "offene Rücklagen" verbucht; Hassenack, Bd.1, S.74-76; vgl. Zügel, BFuP 1958, S.159 ff (162 f).

(5) Saage, S.14.

(6) Hierzu Gutenberg, Einführung, S.35 f.

(7) Vgl. Busse von Colbe, a.a.O., Sp.4726.

(8) Begründung RegE, Kropff, S.238.

(9) Vgl. Saage, S.14; Kalveram, ZfB 1950, S.345 ff (348).

(10) Leffson, S.64.

3. Es wird darauf verwiesen, daß stille Rücklagen gleichbleibende Dividenden ermöglichen. Die Aktien sind jedoch keine Wertpapiere, die eine gleichbleibende Rendite gewährleisten (1). Darin unterscheiden sie sich u.a. von den festverzinslichen Wertpapieren. Allerdings haben sich die Aktionäre an eine bestimmte Dividendenhöhe gewöhnt. Wird diese unterschritten, so müßten sie befürchten, daß sich die Ertragslage des Unternehmens so verschlechtert hat, daß trotz Auflösung von stillen Rücklagen der Gewinn nicht auf der bisherigen Höhe gehalten werden konnte (2). "Es kann ... der Schluß gezogen werden, daß die Forderung nach gleichbleibenden Dividenden nur deshalb erhoben wird, weil die Rechnungslegung undurchsichtig ... ist. Würde ... das Arbeiten mit stillen Reserven verboten, so kann mit Sicherheit angenommen werden, daß die Aktionäre auf gleichbleibende Dividendenhöhe nicht mehr den Wert legen werden, wie sie es heute tun müssen" (3).

Für die Dividendenpolitik können die stillen Rücklagen nur Bedeutung erlangen, wenn die zurückbehaltenen Gewinne in liquider Form angelegt werden (4). In der Regel werden aber die verfügbaren Mittel investiert. Das bei steigender Konjunktur langfristig investierte Kapital kann aber bei rückläufiger Nachfrage im allgemeinen nur unter großen Verlusten kurzfristig in Geld umgewandelt werden (5).

4. Die Selbstfinanzierung durch stille Rücklagen entzieht die Investitionen der Kontrolle des Marktes (6). Sie können den Interessen der Kapitaleigner widersprechen, Überkapazitäten schaffen (7) und ebenfalls Kapitalfehlleistungen verursachen (8).

- (1) Schmalenbach, S.169: "Ein Kleinaktionär, der von seinen Effekten eine regelmäßige Rendite verlangt, sollte nicht Aktionär werden, und darum ist es besser, den Aktionär nicht an stabile, sondern an schwankende Dividenden zu gewöhnen."
- (2) Zügel, BFuP 1958, S.159 ff (170).
- (3) Zügel, a.a.O.; vgl. auch FN 1.
- (4) Saage, S.21; vgl. auch Walther, Festschr.f.W.Rieger, S.205 ff (208).
- (5) Saage, S.22; vgl. besonders Fettel, BFuP 1949, S.731 ff (735-737).
- (6) Vgl. Begründung RegE, a.a.O.
- (7) Saage, S.14; Zügel, BFuP 1958, S.159 ff (168); vgl. die Beispiele für falsche Erweiterungsbauten und Rationalisierungsmaßnahmen bei Schmalenbach, Die Beteiligungsfinanzierung, S.25 ff.
- (8) Zügel, a.a.O.

5. Es wird die Auffassung vertreten, daß stille Rücklagen einerseits die Kreditwürdigkeit erhöhen, zum anderen in besonderer Weise dem Gläubigerschutz dienen. "So sind gerade die 1 RM-Anlagekonten zweifellos geeignet, die Kreditfähigkeit und Kreditwürdigkeit eines Unternehmens wesentlich zu heben" (1). Kredit sollte aber nur gegeben werden, wenn die vereinbarten Zins- und Rückzahlungstermine eingehalten werden können. "Das aber bestimmt sich nicht schlechthin nach der Höhe der stillen Reserven im Zeitpunkt der Kreditgewährung, sondern ist abhängig von der gegenwärtigen Ausgewogenheit der Finanzstruktur einerseits und der künftigen Entwicklung der Liquiditäts- sowie der Ertragslage andererseits (2). Vor allem aber besteht bei den stillen Rücklagen das Risiko heimlicher Auflösung (3).

Diese Gesichtspunkte sprechen auch dagegen, den stillen Rücklagen einen besonderen Gläubigerschutz zuzusprechen. Es ist durch nichts gesichert, daß den Gläubigern die durch die stillen Rücklagen gebildete höhere Haftungssumme auch erhalten bleibt (4). "Die Gläubiger sind weit mehr daran interessiert, daß das Unternehmen durch genaue Rechenschaft selber einen guten Überblick über seine Lage behält und ihnen vermittelt, als an Bewertungsmanipulationen im Sinne vorsichtiger Bewertung" (5).

6. Von den Einzelunternehmen her gesehen, können vor allem Beschäftigungs- und Liquiditätskrisen unterschieden werden (6). Ihre Überwindung setzt letztlich voraus, daß liquide Mittel angesammelt bzw. bereitgestellt werden (7). Damit wird u.a. wieder die Frage nach der Realisierbarkeit der

(1) Urt.d.RGZ II, 94/26 v. 11.2.1927, Bd.116, S.119 ff (133).

(2) Saage, S.17.

(3) Vgl. Leffson, S.64.

(4) Leffson, a.a.O.

(5) Leffson, a.a.O.; Osbahr, S.185: "Dieses verdichtet sich zu der Frage, ob die Gläubiger überhaupt ein grundsätzliches Interesse an der Bilanzbewertung besitzen. Sie muß verneint werden. Was die Gläubiger gegenüber einer Unternehmung wünschen und verlangen müssen, ist nur Zahlungsflüssigkeit, die Liquidität und damit die Sicherheit ihrer Forderungen. Sind Zahlungsflüssigkeit und Sicherheit der Forderungen gewährleistet, so ist das Gläubigerinteresse befriedigt."

(6) Hierzu ausführlich Saage, S.19 f.

(7) Schmalenbach, S.168: "Besser als stille Reserven ist zur Verstärkung der Krisenfestigkeit ein abstoßbarer Besitz."

stillen Rücklagen gestellt (1). Eine rechtzeitige Liquiditätsvorsorge kann die weitgehende Verhinderung der Gewinnausschüttung rechtfertigen. Es ist auch anzuerkennen, daß das Unternehmen "gewisse Reserven, ein gewisses Polster für die Zukunft braucht, um Rückschläge abfangen zu können. Aber es ist nicht einzusehen, warum dazu nur stille Reserven geeignet sein sollen. Offene Rücklagen leisten das gleiche, ohne daß bei ihnen die geschilderten Gefahren der Verschleierung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft bestehen" (2).

Bei der Fülle dieser Argumente gegen die stillen Rücklagen ist man geneigt, ihr Verbot als GoB aufzufassen. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß zahlreiche Gründe durch die besondere Stellung des Aktionärs in der Aktiengesellschaft hervorgerufen werden. Von einem GoB kann deswegen nur dann gesprochen werden, wenn sich ein solcher allein aus der Sache, d.h. aus dem Zweck der Buchführung und des Jahresabschlusses heraus, gewinnen läßt.

b) Die stillen Rücklagen und der Grundsatz der Wahrhaftigkeit und Willkürfreiheit

Als einer der wichtigsten GoB erhebt die Literatur die Forderung nach Bilanzwahrheit. Sie wird am meisten im Zusammenhang mit den stillen Rücklagen erwähnt (3). Der Grundsatz der Bilanzwahrheit bezieht sich vor allem auf eine angemessene Bewertungspraxis (4). Abgelehnt wird dabei eine Bilanzwahrheit im Sinne der absoluten Wahrheit (5); diese könne es nicht geben, da die Werte zum Teil geschätzt werden (6). Gerstner (7) und Heinen (8)

-
- (1) Vgl. Fettel, a.a.O.; vgl. Illetschko, in: Probleme des Rechnungswesens, S.113 ff (117 f).
 - (2) Begründung RegE, Kropff, S.238; Schmalenbach, S.168: "Die offenen Reserven sind zur Verstärkung der Krisenfestigkeit weit besser als die stillen Reserven, denn sie lassen sich deutlicher übersehen und auch von den nicht im Betriebe tätigen Gesellschaftern beobachten."
 - (3) Vgl. Walb, E., Finanzwirtschaftliche Bilanz, S.96 f; Heinen, S.76; Weidmann, S.39; Walb, H.-H., Bilanzwahrheit und stille Reserven, S.32; Brönner, S.10 f; Haas, S.105.
 - (4) Weidmann, S.38.
 - (5) Illetschko, Management und Betriebswirtschaft, S.37; a.A. Weilbach, ZfB 1960, S.654 ff (656).
 - (6) Heinen, a.a.O.
 - (7) Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz, S.76.
 - (8) A.a.O.

sprechen deswegen von einer relativen Wahrheit. Nach Walb (1) wird eine Bilanz der Bilanzwahrheit gemäß aufgestellt, wenn sie den Gepflogenheiten der Kaufleute entspricht. Hat noch Simon (2) die Bilanzwahrheit als Ziel aufgestellt, auf das man hinarbeiten solle, so kommt Lion (3) zu der Ansicht, daß statt Bilanzwahrheit das freie Ermessen kaufmännischer Willkür herrsche. Brönnert (4) ist der Auffassung, daß Bilanzwahrheit nicht zu fordern sei, da dieser Grundsatz weder in der kaufmännischen Praxis zur Anwendung gelangt ist noch in der Rechtsauffassung der beteiligten Kreise Anerkennung gefunden hat.

Besondere Schwierigkeiten ergeben sich für den Begriff der Bilanzwahrheit daraus, daß bei den meisten Bilanzwerten über ihre Höhe Zweifel bestehen und die Beträge geschätzt werden müssen. "Der Prozeß der Wertfindung durch Schätzung besteht darin", schreibt Leffson (5), "die Ungewißheit künftiger Ereignisse in irgendeiner Weise zu quantifizieren, so daß sich daraus eindeutige Werte - Zahlen bis auf die letzte Stelle - ergeben." Eine Wahrscheinlichkeitsrechnung setzt voraus, daß genügend große statistische Massen vorhanden sind; fehlen diese, müssen sich die Schätzungen auf die Erfahrung des Kaufmanns stützen (6). Leffson (7) ist zuzustimmen, daß er wegen der logischen Diskrepanz zwischen Wahrheit und Wahrscheinlichkeit den Begriff der Bilanzwahrheit ablehnt. "Wahrheit ist ein Begriff, der besser - vielleicht auch nur - angebracht ist, wo es um letzte Fragen der menschlichen Erkenntnis und der menschlichen Persönlichkeit geht. Für unseren, dem Alltag angehörenden Bereich der kaufmännischen Buchführung benötigen wir einen Begriff, der sich ohne Schwierigkeiten relativieren, d.h. als Abhängige von Zwecksetzungen gebrauchen läßt" (8). Leffson ersetzt das Wort wahr sach-

(1) A.a.O., S.96; ebenso Heinen, S.75.

(2) Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3.Aufl., Berlin 1899, S.474.

(3) Wahre Bilanzen I, Berlin 1927, S.13.

(4) S.10.

(5) S.77.

(6) Vgl. Leffson, S.78.

(7) S.79; Haas, a.a.O.: "Es ist kein Streit um Worte, sondern eine notwendige Feststellung, daß eine Bewertung, also ein Werturteil, ebenso wie beispielsweise ein Gerichtsurteil, begrifflich überhaupt nicht wahr oder unwahr, sondern nur richtig oder unrichtig sein kann."

(8) Leffson, S.79.

bezogen durch den Terminus richtig und personenbezogen durch den Terminus wahrhaftig (1).

Für die Bildung der stillen Rücklagen ist vor allem der Grundsatz der Wahrhaftigkeit und Willkürfreiheit von Bedeutung (2). Er ist wegen der notwendig subjektiven Bewertung der meisten Bilanzposten unerlässlich (3). Nach Leffson (4) bedeutet der Grundsatz der Wahrhaftigkeit, "daß derjenige, der einen Jahresabschluß verantwortlich aufstellt, ohn so aufzustellen hat, daß er persönlich die Bezeichnung der Posten und die Wertansätze für richtig und für eine korrekte Aussage über die zugrunde liegenden Tatsachen hält". Ist es ein Hauptzweck des Jahresabschlusses, getreue und ordentliche Rechenschaft zu legen, so ist ohne Wahrhaftigkeit keine Rechenschaft denkbar. "Ein Abschluß bleibt ein rein formales Dokument und legt nicht Rechenschaft, wenn derjenige, der ihn aufstellt, selber nicht der Ansicht ist, daß hiermit getreue Rechenschaft gelegt wird" (5).

Ebenso ist selbstverständlich, daß Willkür jede echte Rechenschaftslegung unmöglich macht. Willkürlich ist aber eine Handlungsweise, die gegen den Grundsatz der Wahrhaftigkeit verstößt und den Abschluß für bestimmte Zwecke manipuliert (6). Deswegen müssen "Unsicherheit und Willkür...aus dem Jahresabschluß so weit wie irgend möglich ausgeschaltet werden, ... Unsicherheit und Willkür haben Bilanzfrisuren und Bilanzfälschungen zur Folge, verursachen viel Streit und Mißstimmung und machen die Rechenschaftslegung zur Farce" (7).

Zusammenfassend ergibt sich: Willkürliche stille Rücklagen verstoßen gegen die GoB. Sie widersprechen dem Grundsatz der Wahrhaftigkeit und Willkürfreiheit.

(1) S.80.

(2) Zum Grundsatz der Richtigkeit: vgl. Leffson, S.80-82.

(3) Auch Weilbach, a.a.O., S.658, verlangt Offenheit und Aufrichtigkeit und damit Wahrhaftigkeit.

(4) S.84.

(5) Leffson, S.84.

(6) Leffson, S.85 f.

(7) Schmalenbach, ZfhF 1949, S.49 ff (55 f).

3. Das Fixwertprinzip des neuen Aktiengesetzes

An die Stelle des Höchst- bzw. Mindestwertprinzips des Aktiengesetzes 1937 ist das Fixwertprinzip getreten. Für das Steuerrecht ergibt sich dadurch nichts Neues (§ 6 Abs.1 Nr.1, s EStG) (1). Für die Handelsbilanz der Aktiengesellschaft werden die Wertansätze deswegen vorgeschrieben, weil es ein Hauptmangel des Aktiengesetzes 1937 war, "daß durch nicht erkennbare Bildung - und in gewissen Grenzen auch nicht erkennbare Auflösung - stiller Rücklagen die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft verschleiert wird" (2). "Ich bin der Meinung", schreibt Littmann (3), "daß man diese Änderungen in der Betrachtungsweise der aktienrechtlichen Bilanz nicht hoch genug veranschlagen kann. Sie mag durch den Gesichtspunkt des Aktionärsschutzes mit veranlaßt und vielleicht sogar erzwungen worden sein. Aber sie konnte letzten Endes den Änderungsgesetzgeber nur deshalb beeindrucken, weil eine Bilanz, mag sie Vermögens- oder Erfolgsbilanz sein, nur dann diesen Namen zu Recht trägt, wenn in ihr der Grundsatz der Bilanzwahrheit in einem Mindestmaß zur Effektivität gelangt. Aus diesem Grund bin ich auch der Auffassung, daß diese Grundsätze für die Handelsbilanzen aller anderen Kaufleute gelten."

Der Ansicht von Littmann ist zuzustimmen. Es wurde gezeigt, daß willkürliche stille Rücklagen gegen die GoB verstoßen. Das Fixwertprinzip muß deswegen für alle Unternehmensformen gelten (4). Nicht zugestimmt werden kann der Ansicht (5), die den aktienrechtlichen Bestimmungen, soweit sie

(1) Vgl. oben S.36 f, 46 f.

(2) Ausschlußbericht, Kropff, S.239.

(3) DStR 1966, S.233 ff (235).

(4) Ebenso Littmann, DStR 1966, S.233 ff (235); Döllerer, BB 1965, S.1405 ff (1417); BB 1966, S.629 ff (632); Albach, NB 1966, S.178 ff (179); Saage, NB 1967, S.1 ff (13); Risse, BB 1966, S.789 ff (789); offenlassend Gruß, StW 1966, Sp.401 ff (401); a.A. Greiffenhagen, WPg 1966, S.141 ff (145); Vogel, erwähnt bei Peters, StW 1966, Sp.523 ff (529); Ludewig, NB 1966, S.49 ff (56); Klein, BB 1967, S.89 ff (90); Thiel, erwähnt bei Schwartzkopf, WPg 1966, S.446 ff (447); Mutze, DB 1967, S.169 ff (169).

(5) Baumbach-Hueck, Anm.1 A zu § 42 GmbHG; Gessler, DB 1966, S.215 ff (219); Greiffenhagen, FR 1965, S.541 ff (545 f); Rehbinder, NJW 1966, S.1549 ff (1550); Klein, a.a.O., S.91; Gutbrod, GmbH-Rdsch. 1966, S.80 ff (83); Eder, GmbH-Rdsch. 1966, S.161 f (161); Ludewig/Eder, GmbH-Rdsch. 1965, S.192 ff (194).

willkürliche stille Rücklagen verbieten, die Maßgeblichkeit für die GmbH verweigert (1). Zwar sollen diese vor allem die Aktionäre schützen, auch bedürfen die Gesellschafter einer GmbH nicht desselben Schutzes, da ihnen nach § 46 GmbHG die Feststellung des Jahresabschlusses zusteht (2). Aber der Aktionärsschutz war nicht das einzige Motiv, wie die Aufzählung der Bedenken in der Begründung des Regierungsentwurfes zeigt (3). Selbst wenn die Gesellschafter einer GmbH ein Auskunftsrecht haben und die Bücher einsehen können (4), so muß man doch fragen, aus welchem Grund dann die Geschäftsführer überhaupt stille Rücklagen bilden. Auch der Verweis auf die größere Gestaltungsfreiheit geht fehl. Denn wie bereits eingehend dargelegt wurde, liegt eine ordentliche und ehrliche Rechenschaft auch im Interesse der Gläubiger und der Öffentlichkeit.

Für die Genossenschaft gelten dieselben Grundsätze (5). Auch wenn gemäß § 48 GenG die Generalversammlung über den Jahresabschluß beschließt, so sind die Beziehungen der Genossen, vor allem bei großen Genossenschaften, weit weniger persönlich als in einer GmbH.

Der Grundsatz der Wahrhaftigkeit und Willkürfreiheit verbietet allen Gesellschaftern, aber auch dem Einzelkaufmann, die Bildung willkürlicher stiller Rücklagen. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Zweck des Jahresabschlusses (6).

- (1) § 42 GmbHG spricht zwar von "höchstens", trifft aber für das Umlaufvermögen keine Regelung, so daß die GoB anzuwenden sind. Für das Anlagevermögen ergibt sich die Bewertungsuntergrenze ebenfalls aus den GoB, da die Vorschrift offenläßt, in welchem Umfang niedriger bewertet werden darf; vgl. Döllerer, a.a.O.; a.A. Klein, a.a.O.
- (2) Zu den Rechten der Gesellschafter vgl. Baumbach-Hueck, Anm. 2 B zu § 46 GmbHG.
- (3) Kropff, S. 238.
- (4) Ludewig, a.a.O., S. 193.
- (5) Ebenso Döllerer, a.a.O., S. 1417. Wohl auch Thiel, a.a.O. Zwar spricht § 33 c GenG von "höchstens", regelt aber nicht, wie weit unter die Anschaffungs- und Herstellungskosten gegangen werden darf. Dies bestimmen die GoB, vgl. Döllerer, a.a.O.; a.A. Klein, a.a.O.
- (6) Saage, a.a.O.: "Diese 'unteren' Wertgrenzen werden für alle Kaufleute als verbindlich anzusehen sein, denn ihre Unterschreitung wird mit dem Prinzip der Zweckwahrung (der Bilanzaufstellung, d. Verf.), insbesondere mit den Erfordernissen der Selbstinformation und Rechenschaftslegung nicht zu vereinbaren sein."

Es wurde eingehend begründet, daß auch der Einzelkaufmann vor sich selbst Rechenschaft ablegen muß, was in seinem Interesse, im Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit liegt (1).

Diesem Ergebnis kann nicht entgegengehalten werden, es sei der Grundsatz der Vorsicht nicht berücksichtigt worden. In der Tat hat man mit diesem Grundsatz jede Form der Unterbewertung gerechtfertigt. Es wurde aber bereits die Fragwürdigkeit der willkürlichen stillen Rücklagen als Schutz vor Krisen erwähnt und darauf hingewiesen, daß gerade die ordentliche Rechenschaft den besten Schutz bietet. Darüber hinaus würde der Hinweis auf den Grundsatz der Vorsicht dazu führen, die Regelung der §§ 153 Abs.1, 155 Abs.1 AktG als Verstoß gegen die GoB anzusehen. Das braucht aber wohl nicht ernsthaft überlegt zu werden. Aus diesem Grunde ist auf den Grundsatz der Vorsicht in diesem Zusammenhang nicht einzugehen.

Als Ergebnis kann somit festgehalten werden: Das Fixwertprinzip des neuen Aktiengesetzes bestimmt für alle Unternehmensformen die anzusetzenden Werte. Unterbewertungen verstoßen gegen den Grundsatz der Wahrhaftigkeit und Willkürfreiheit.

4. Die Bilanzierung der Herstellungskosten

Nach den §§ 153 Abs.2, 155 Abs.1 S.2 AktG dürfen bei der Berechnung der Herstellungskosten in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten. Damit wird auch im neuen Aktiengesetz der Begriff der Herstellungskosten nicht erläutert. Ihrer Abgrenzung kommt nun aber besondere Bedeutung zu. Denn nach den §§ 153 Abs.1 S.1, 155 Abs.1 S.1 AktG entscheiden die Herstellungskosten über die Untergrenze der Bewertung für selbsterstellte Anlagen und Erzeugnisse und damit über die Bildung von stillen Rücklagen. Auch für das Steuerrecht könnten sich daraus Konsequenzen ergeben.

-
- (1) Saage, a.a.O.: "Diese 'unteren' Wertgrenzen werden für alle Kaufleute als verbindlich anzusehen sein, denn ihre Unterschreitung wird mit dem Prinzip der Zweckwahrung (der Bilanzaufstellung, d.Verf.), insbesondere mit den Erfordernissen der Selbstinformation und Rechenschaftslegung, nicht zu vereinbaren sein."

§ 153 Abs.2 AktG weist darauf hin, daß der Gesetzgeber die Aktivierung bestimmter, von ihm aber nicht näher definierter Kosten fordert, zu denen bestimmte Kostenarten gerechnet werden dürfen (1). Zu den nicht definierten aktivierungspflichtigen Kosten können die Abschreibungen, Betriebs- und Verwaltungskosten nicht gehören, denn dann gäbe die Bestimmung des Gesetzes, daß angemessene Teile von ihnen in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen, keinen Sinn (2). Aus der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift geht eindeutig hervor, daß mit den in § 153 Abs.2 AktG genannten Kosten die Gemeinkosten (3) umschrieben werden.

Sowohl Art.185 a HGB 1870 als auch § 261 HGB 1897 enthielten den Herstellungspreis als Höchstwert ohne nähere Angaben über dessen Berechnung. Offen blieb die Frage, ob die Gemeinkosten bei dem Herstellungspreis aktiviert werden dürfen (4). Entgegen der kaufmännischen Übung hielten Staub-Pinner

(5)

-
- (1) Stellungnahme des IdW, NA 4/1966, S.329.
 - (2) Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Verbandes der Chemischen Industrie, ZfB 1966, 2.Ergänzungsheft, September, S.38.
 - (3) Nach der Zurechenbarkeit teilt man die Kosten in Einzelkosten und Gemeinkosten ein. Diese Einteilung trifft nur die Verrechnungseigenschaft der Kosten, d.h. sie richtet sich danach, ob man die Kosten der Leistungseinheit unmittelbar oder mittelbar (direkt oder indirekt, d.h. mittels eines Schlüsselungsverfahrens) zurechnen kann. Die mittelbare Zurechnung besteht in einer Verrechnung über die Kostenstellen, die der weiteren Zurechnung auf die Leistungseinheiten vorangeht; vgl. Mellerowicz, Bd.1, S.40.
 - (4) Albach, NB 1966, S.178 ff (181), weist bei der Entwicklungsgeschichte des § 153 Abs.2 AktG auf den Hintergrund der betrieblichen Kostenrechnung hin. Nach der Einzelkostenrechnung wurden nur die Einzelmateriale- und die Einzellohnkosten, vielfach sogar nur eine dieser Kostenarten, als Bestandteil der Herstellungskosten angesehen. Die übrigen Kosten zählten als "Unkosten" nicht zu den Herstellungskosten und waren nicht aktivierbar. Erst in den Zwanziger Jahren wurde die Frage diskutiert, ob die "Unkosten" zu den Herstellungskosten gehören.
 - (5) Anm.21 zu § 261 HGB m.w.N.: Aus der Zusammenstellung von Anschaffungspreis und Herstellungspreis ergäbe sich die Notwendigkeit gleicher Behandlung. Auch die Generalunkosten, die durch die Anschaffung von Waren verursacht werden, dürften nicht aktiviert werden. Im übrigen verstieße eine Aktivierung gegen Ziff.4, wonach die Kosten der Errichtung und Verwaltung nicht als Aktiva in die Bilanz eingesetzt werden dürfen.

dies für unzulässig. Deswegen wurde durch den ersten Teil der Notverordnung vom 19. September 1931 (1) in § 261 HGB der Satz eingefügt, der sich auch heute noch, in seinem Inhalt unverändert, in § 153 Abs. 2 AktG wiederfindet. Entsprechend der kaufmännischen Übung gestattete damit der Gesetzgeber, in angemessenem Teil die Gemeinkosten zu aktivieren (2). In diesem Sinne ist auch in der Begründung des Regierungsentwurfs zum Aktiengesetz 1965 (3) zu lesen: "Auf die Klarstellung, daß bei der Berechnung der Herstellungskosten in gewissem Umfang auch die sogenannten indirekten Herstellungskosten berücksichtigt werden dürfen, soll auch künftighin nicht verzichtet werden." Die Entwicklungsgeschichte beweist aber nicht nur, daß das Aktiengesetz Einzel- und Gemeinkosten unterscheidet und die letzteren für aktivierungsfähig hält. Sie beweist vielmehr nach der Ansicht von Gessler (4) auch noch etwas anderes: Das Wort "dürfen" in § 153 Abs. 2 AktG räumt dem Bilanzierenden kein Wahlrecht ein. "Der Sinn des Wortes 'dürfen' war ... nicht die Einräumung eines Wahlrechts, sondern nur das Klarstellen des Gestattetseins. Offen blieb ... sowohl in der Aktienrechtsnovelle von 1931 als auch im Aktiengesetz 1937 die Frage, ob und inwieweit für die damit als aktivierungsfähig anerkannten Gemeinkosten auch eine Aktivierungspflicht besteht. Diese Frage sollte durch das Wort 'dürfen' weder in dem einen noch in dem anderen Sinn entschieden werden. Die Rechtslage sollte durch § 153 Abs. 2 AktG 1965 nicht verändert werden und ist auch nicht verändert worden." (5)

Gessler kann höchstens für die Interpretation der gesetzlichen Regelung vor 1965 recht haben (6). Für § 153 Abs. 2 AktG kann dagegen nur ein Wahlrecht angenommen werden (7), wie sich aus den folgenden Ausführungen ergibt:

-
- (1) RGBl. I, S. 493.
 - (2) Goldschmit, Anm. 8 zu § 261 HGB.
 - (3) Kropff, S. 244.
 - (4) NB 1966, S. 193 ff (193).
 - (5) Gessler, a. a. O.
 - (6) Dies bestreitet Saage, NB 1967, S. 1 ff (12 f).
 - (7) Saage, NB 1966, S. 71 ff (76); NB 1967, S. 1 ff (12 f); Eßer, AG 1965, S. 310 ff (316); Kropff, WPg 1964, S. 565 ff (567); Forster, WPg 1965, S. 585 ff (592 f); von Godin-Wilhelmi, 3. Aufl., Anm. 4 zu § 153 AktG; Kofahl, NB 1965, S. 194 ff (195); Ludewig, NB 1966, S. 49 ff (54); von Wallis, NB 1967, S. 21 ff (27); Albach, NB 1966, S. 178 ff (180) für das Anlagevermögen; Hornef, BB 1966, S. 505 ff (510); Risse, BB 1966, S. 789 ff (790); Goerdeler, WPg 1966, S. 113 ff (117); Mutze, AG 1965,

"Ein wesentliches Anliegen der Aktienrechtsreform bestand in der Einschränkung der stillen Rücklagen, wodurch den Beteiligten die wirkliche Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft besser gezeigt und in gewissem Umfang der Ertragsvergleich mit anderen Gesellschaften erleichtert werden soll" (1). Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen, bilden nunmehr auch die untere Bewertungsgrenze. § 153 Abs.2 AktG als Wahlrecht gedeutet ermöglicht einen großen Bewertungsspielraum und die Bildung stiller Rücklagen. Denn zahlreiche Betriebe arbeiten mit hohen Gemeinkosten. Döllerer (2) meint deswegen: "Vor allem aber hätten diese Gesellschaften - bei Annahme eines Wahlrechts - für Bewertungen unter den tatsächlichen Herstellungskosten einen Spielraum, der alles andere in den Schatten stellen und vollkommenen Ersatz für die bisher auf das Wort 'höchstens' gestützten stillen Reserven bieten würde. Ich kann nicht glauben, daß der Gesetzgeber auf diese Weise seine eigenen Absichten durchkreuzen wollte." Noch viel weniger kann man glauben, daß der Gesetzgeber dies nicht gewußt hat. Die h.L. ging bisher für die Aktivierung der Gemeinkosten von einem Wahlrecht aus. Es war zu erwarten - und es ist auch so gekommen -, daß die in § 153 Abs.2 AktG übernommene Regelung in gleicher Weise interpretiert wird. Wollte der Gesetzgeber eine weitergehende Aktivierung der Gemeinkosten, so hätte er dies ausdrücklich bestimmen müssen. Der Gesetzgeber hat sich aber darauf beschränkt, klarzustellen, "daß bei der Berechnung der Herstellungskosten in gewissem Umfang auch die sogenannten indirekten Herstellungskosten berücksichtigt werden dürfen" (3). Der Gesetzgeber wollte also die Gesellschaften in der Wahl der Methoden, nach denen die Herstellungskosten ermittelt werden können, nicht beschränken (4).

Die Ablehnung eines Wahlrechts ist unter Berücksichtigung der Argumente von Gessler allein mit folgender Überlegung zu rechtfertigen: Der Gesetzgeber hat 1931, 1937 und 1965 nur die Aktivierungsfähigkeit der Gemeinkosten festgelegt. Das Wort "dürfen" bedeutet nur das Klarstellen des Gestattetseins. Dann bestimmen aber die GoB über die Aktivierungspflicht. Diese wiederum

S.3 ff (7); Stellungnahme d. IdW, a.a.O.; Grund, StbJb. 1966/67, S.19 ff (41).

(1) Vgl. Ausschlußbericht, Kropff, S.239 f.

(2) BB 1965, S.1405 ff (1413).

(3) Begründung RegE, Kropff, S.244; vgl. weiterhin zur Entstehungsgeschichte Albach, BB 1966, S.377 ff (380).

(4) Kropff, WPg 1964, S.565 ff (567); WPg 1966, S.369 ff (378); Albach, a.a.O.

fordern, interpretiert durch die Betriebswirtschaftslehre, eine Aktivierungspflicht. Der Gesetzgeber wußte dies und brauchte das Wort "dürfen" nicht zu verändern, da die GoB nun im Sinne einer Verhinderung der stillen Rücklagen entscheiden. Der Gesetzgeber hat bewußt die Frage den GoB überlassen und die weitere Entwicklung offen gehalten. Diese Argumentation scheitert aber an zweierlei: Einmal beantworten die GoB - und dies wußte sicherlich der Gesetzgeber - die Einrechnung der Gemeinkosten in die Herstellungskosten nicht einhellig, da dieses Problem in der Betriebswirtschaftslehre umstritten ist. Zum anderen bleibt es bei der ausdrücklichen Übernahme der Regelung, obwohl man die stillen Rücklagen einschränken wollte. § 153 Abs.2 AktG kann somit im Sinne eines Wahlrechts interpretiert werden.

Die erneute Bestätigung der bisherigen h.L. durch den Gesetzgeber könnte auch Konsequenzen für das Steuerrecht haben. Dort wird ein Wahlrecht abgelehnt; es muß zumindest ein Teil der indirekten Herstellungskosten in der Steuerbilanz aktiviert werden (1). Eine Änderung ist aber nur dann möglich, wenn die Regelung des § 153 Abs.2 AktG den GoB entspricht. Diese Frage wird heftig diskutiert. Während das Aktiengesetz von der Unterscheidung Gemeinkosten - Einzelkosten ausgeht, werden im Schrifttum für die Bestimmung der Herstellungskosten vorwiegend variable und fixe Kosten unterschieden (2), d.h. es werden die Beziehungen zwischen Kosten und Leistungsmenge betrachtet (3). Variable Kosten variieren mit der Produktmenge; fixe Kosten verhalten sich Produktmengenänderungen gegenüber indifferent (4). Da bei den fixen Kosten eine Zurechnung auf die Leistungseinheit sehr schwierig ist (5),

- (1) Vgl. Abschn.33 EStR 1965 und oben S.37; Materialkosten (Fertigungsmaterial, Materialverwaltungskosten), Fertigungskosten (Fertigungslöhne, Fertigungsgemeinkosten), Sonderkosten der Herstellung; vgl. Grass, in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.19 b zu § 6 EStG, S.32; zu den Gemeinkosten im einzelnen Grass, a.a.O., S.32-36; nicht angesetzt werden dürfen die kalkulatorischen Kosten; vgl. Schwarz, HdB, Bd.II, Sp.2679 ff (2684).
- (2) Fasold, StbJb.1966/67, S.407 ff (434).
- (3) Kosiol, S.144.
- (4) Gutenberg, Bd.1, S.326; Kosiol, S.145; fixe Kosten können erstens die Folge einer gewissen Unteilbarkeit des technischen oder dispositiven Apparates der Unternehmen und zweitens die Folge betriebspolitischer Entscheidungen der Unternehmensleitung sein; Gutenberg, Bd.1, S.339.
- (5) Kosiol, a.a.O.

lehnen Eßer (1), Risse (2), der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer (3), der Arbeitskreis des Verbandes der Chemischen Industrie (4) und wohl auch Forster (5) eine Aktivierungspflicht ab. Albach (6) kommt sogar zu dem Ergebnis, daß Halb- und Fertigfabrikate nicht mit den fixen Kosten aktiviert werden dürfen, da jede Aktivierung der fixen Kosten durch eine willkürliche Aufteilung auf die während der Periode gefertigten Produkte eine Aktivierung zukünftiger Gewinne darstelle und damit gegen das Realisationsprinzip verstoße (7).

Demgegenüber nimmt Döllerer (8) an, daß es für die Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Abschreibungen den GoB entspreche, sie in angemessenem Umfang aktivieren zu müssen; für die Verwaltungskosten räumt er dagegen ein Wahlrecht ein. "Wird ... nur ein Teil der Gemeinkosten aktiviert", meint Leffson (9), "so ist eine sachlich richtige Periodenabgrenzung sehr erschwert. Das ist am Beispiel eines Unternehmens mit stark schwankenden Beständen an Fertigfabrikaten ohne weiteres erkennbar. Allerdings sollten (was jedoch bestritten ist (10), d. Verf.) außerordentliche Kosteneinflüsse, wie Unterbeschäftigungs- oder Betriebsunterbrechungskosten (Leerkosten) und ungewöhnlich hohe Kosten anderer Art nicht als Durchschnittskosten aktiviert werden. Dieser Grundsatz gilt sowohl für die Aktivierung von Gemeinkosten in selbsterstellten Sachanlagen, wie in Vorräten."

Dazu stellt der Arbeitskreis des betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Ver-

(1) AG 1965, S.310 ff (316).

(2) BB 1966, S.789 ff (790).

(3) Stellungnahme, NA 4/1966, WPg 1966, S.329.

(4) ZfB 1966, 2.Ergänzungsheft, September, S.38.

(5) WPg 1965, S.585 ff (593).

(6) BB 1966, S.377 ff (380 f); NB 1966, S.178 ff (180 f).

(7) Ablehnend Grund, a.a.O., S.42; Saage, NB 1967, S.1 ff (12); Frank, BB 1967, S.177 ff (180); Döllerer, BB 1966, S.1405 ff (1408).

(8) BB 1965, S.1405 ff (1413); in BB 1966, a.a.O., spricht er von den für die Produktion notwendigen Kosten.

(9) S.137 f.

(10) Zustimmung Döllerer, BB 1966, S.1405 ff (1409); Escher, S.69 f; offen lassend Urt.d.BFH I, 102/63 v.15.2.1966, BB 1966, S.689; zu dem Urteil kritisch Kuhn, NB 1967, Heft 7, S.9 ff; ablehnend von Wallis, NB 1967, S.21 ff (27 f).

bandes der Chemischen Industrie fest (1): "Es gibt keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, nach dem Material- und Fertigungsgemeinkosten den Herstellungskosten zuzurechnen sind. Im Gegenteil zeigen die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse..., daß eine verursachungsgerechte Zurechnung der echten Gemeinkosten zu den einzelnen Kostenträgern gar nicht möglich ist." Der Arbeitskreis (2) kommt zu dem Ergebnis, daß zu den zwingend zu aktivierenden Herstellungskosten diejenigen variablen Kosten gehören, die verursachungsgerecht dem einzelnen Erzeugnis bzw. der erzeugten Menge zugeordnet werden können - mit Ausnahme der Abschreibungen (3).

Inwieweit die fixen Kosten in den Herstellungskosten zu berücksichtigen sind, kann hier nicht entschieden werden. Denn dazu wäre eine eingehende Auseinandersetzung mit den Rechnungsverfahren in der neueren Betriebswirtschaftslehre notwendig. Dort hat man neben der Vollkostenrechnung die Teilkostenrechnung entwickelt (4), deren Merkmal es ist, daß "Kosten, die sich auf bestimmte Güter oder Verbrauchsarten beziehen, entweder als Kostenarten überhaupt nicht erfaßt oder (wenn doch) nicht auf die Kostenstellen oder Kostenträger verteilt werden. Im letzteren Falle werden sie unter Umgehung der Kostenträgerrechnung oder der Kostenstellen und Kostenträgerrechnung in die Erfolgsrechnung geleitet" (5). Übereinstimmend werden bei den verschiedenen Formen der Teilkostenrechnung als Herstellungskosten der einzelnen Kostenträger nur die direkt zurechenbaren, variablen Kosten angesetzt (6).

Als Ergebnis kann festgehalten werden: Es gibt noch keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der den Umfang der Herstellungskosten festlegt (7). An

(1) A.a.O., S.38.

(2) A.a.O., S.40.

(3) Ebenso Stellungnahme des IdW, a.a.O.

(4) Hierzu Mellerowicz, Bd.2, Teil 1, S.60 ff; Saage, NB 1967, S.1 ff (17); Riebel, ZfhF 1959, S.213 ff und NB 1967, Heft 8, S.1 ff; Hahn, NB 1964, S.221 ff, 1965, S.8 ff; kritisch Frank, BB 1967, S.177 ff; Henzel, ZfB 1967, S.485 ff; gegen Henzel kritisch Männel, ZfB 1967, S.759 ff.

(5) Kosiol, S.100.

(6) Mutze, DB 1967, S.169 ff (169).

(7) Leffson, S.138: "Ob man das Durchschnittskostenprinzip als Bewertungsmaxime für den Jahresabschluß und damit als - unteren - Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung betrachten kann, möge dahingestellt bleiben, da der Meinungsstreit nicht ausreichend abgeklärt ist."

der bisherigen handels- und steuerrechtlichen Regelung hat sich durch das Aktiengesetz 1965 nichts geändert (1), da die Bestimmung des § 153 Abs.2 nicht Ausdruck der GoB ist.

5. Die Bewertung des Vorratsvermögens nach § 155 Abs.1 S.3 AktG

Nach § 155 Abs.1 S.3 AktG 1965 kann, soweit es den GoB entspricht, für den Wertansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Diese Vorschrift gehört zu den umstrittensten des neuen Aktiengesetzes. Sie kann bei starken Schwankungen zur Bildung erheblicher stiller Rücklagen führen (2).

Keine Einigung besteht über

- a) die Aufgabe der gesetzlichen Regelung,
- b) die Tragweite des ersten Halbsatzes, "soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht",
- c) die Auslegung des Begriffs "gleichartig",
- d) die Anwendung anderer Verfahren als die Lifo- und Fifo-Methode, insbesondere der Hifo-Methode.

a) § 155 Abs.1 S.3 AktG läßt unter bestimmten Bedingungen Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren zu. Nach der Absicht des Gesetzgebers handelt es sich bei diesen Verfahren nicht um Methoden der Substanzrechnung, mit deren Hilfe der Ausweis nicht realisierter, auf Preissteigerungen zurückzuführender Gewinne in der Bilanz vermieden werden solle (3). Die Verfahren dienen vielmehr dazu, die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu vereinfachen (4), da dies beim Vorratsvermögen oft unmöglich ist, zumindest aber

(1) Für das Steuerrecht Grund, StbJb.1966/67, S.19 ff (42).

(2) Vgl. Kofahl, NB 1965, S.194 ff (195); Meilicke, StbJb.1965/66, S.141 ff (145).

(3) So aber Görres, BB 1966, S.264 f (264). Ihm ist allerdings zuzugeben, daß ein besonders großes Interesse an der Lifo-Methode der Substanzerhaltung wegen herrscht, denn diese Methode konserviert bei tendenziell steigenden Preisen die niedrigen Einstandswerte; (vgl. Hornef, BB 1966, S.505 ff (509)).

(4) Forster-Weirich, WPg 1966, S.481 ff (481); König, WPg 1966, S.397 ff (397); Langen, BB 1966, S.551 f (551); Döllerer, BB 1966, S.629 ff (631);

große Schwierigkeiten bereitet (1). Dies ergibt sich, wie Langen hervorhebt (2), aus der Zusammenfassung der Vorschriften über die Unterstellung von Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgen und über die Bewertung der Gegenstände des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (3). Auch dürfen die Verfahren nicht unter dem Gesichtspunkt der Finanzierung gesehen werden (4). Denn der Gesetzgeber war bestrebt, gegenüber dem Aktiengesetz 1937 die Möglichkeit zur Bildung stiller Rücklagen erheblich einzuschränken (5). Jedenfalls ergibt sich aus dem Aktiengesetz 1965 nicht die Absicht des Gesetzgebers, das Lifo- oder ähnliche Verfahren zur Vermeidung von Scheingewinnen zuzulassen (6).

b) Die Meinungsverschiedenheit über die Tragweite des ersten Halbsatzes, "soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht", führt zu folgenden Auffassungen: das Lifo- oder ein ähnliches Verfahren darf nur dann angewandt werden, wenn wenigstens im großen und ganzen die Gegenstände in der betreffenden Reihenfolge verbraucht oder veräußert werden (7); es kommt nicht darauf an, in welcher Reihenfolge die betreffenden Bestände verbraucht oder veräußert werden (8); die Bezugnahme auf die GoB besagt

Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Verbandes der Chemischen Industrie, ZfB 1966, 2. Ergänzungsheft, September, S. 53; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr. 106 zu § 133 AktG; wohl auch Albach, NB 1966, S. 178 ff (185).

- (1) Forster-Weirich, a.a.O.; Döllerer, BB 1965, S. 1405 ff (1412); Langen, a.a.O., S. 552.
- (2) A.a.O., S. 551.
- (3) Vgl. auch die Überlegungen von Albach, a.a.O., zum Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip.
- (4) Döllerer, a.a.O.
- (5) Siehe oben S. 34 f.
- (6) Langen, a.a.O.; vgl. aber auch folgenden Hinweis des Ausschlußberichtes (Kropff, S. 242): "Entständen ohne die Rücklage (gemeint: die Substanz- bzw. Anlagenerhaltungsrücklage, d. Verf.) Scheingewinne, dürfte den Verwaltungen die Bildung nicht freigestellt, sie müßte vielmehr zwingend vorgeschrieben werden, da das Aktiengesetz selbstverständlich keinen Ausweis von Scheingewinnen zulassen könne."
- (7) Döllerer, BB 1965, S. 1405 ff (1412); BB 1966, S. 629 ff (631); Albach, a.a.O.
- (8) Hornef, a.a.O., S. 510; Görres, a.a.O.; Langen, a.a.O., S. 552; Ar-

nichts Neues, aber in Ausnahmefällen kann es auf die tatsächliche Reihenfolge dort ankommen, wo eine Übereinstimmung zwischen der tatsächlichen Reihenfolge und der Fiktion des § 155 Abs.1 S.3 AktG - ergibt sich aus dem Begriff "unterstellen" - absolut undenkbar ist (1).

Der Hinweis des Gesetzes auf die GoB kann sich auf die Unterstellung oder auf die Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge beziehen (2). Nach dem Gesetz ist die Frage sprachlich nicht zu klären. Nach dem Ausschlußbericht sind für das Verfahren die GoB maßgeblich (3). Danach muß die Verbrauchs- und Veräußerungsfolge den GoB entsprechen. "Die Unternehmen sind daher in der Wahl der Veräußerungsfolge nur insoweit beschränkt, daß diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muß. Die tatsächlichen Gegebenheiten, die Art der Lagerung beschränkt die Auswahl unter den anerkannten Veräußerungsfolgen nicht." (4)

Dieser Ansicht ist zu folgen. Dabei wird ein gewisser Gegensatz zu der oben dargelegten Aufgabe des § 155 Abs.1 S.3 AktG in Kauf genommen. Denn nur so läßt sich ein Widerspruch zu dem Wort "unterstellt" vermeiden und der Entstehungsgeschichte hinreichend Rechnung tragen.

Geht man mit Döllerer (5) davon aus, daß von den verschiedenen Verfahren dasjenige anzuwenden ist, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt, so durfte der Gesetzgeber nicht das Wort "unterstellen" gebrauchen. Wenn etwas unterstellt werden darf, so nimmt man Abweichungen in Kauf. Der Gesetzgeber will demnach eine Abweichung zwischen der tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge und der angenommenen tolerieren (6).

beitskreis des..., a.a.O., S.54; Saage, NB 1966, S.71 ff (77); Kropff, DB 1966, S.669 ff (676, FN 38); NB 1966, S.58 ff (61); Vogel, DB 1966, S.909 ff (911); Münch, DB 1966, S.1579 f (1580); Fasold, DB 1966, S.1286 ff (1286); Schrader, DB 1966, S.1144 ff (1146); Baumbach-Hueck, 13. Aufl., Anm.28 zu §§ 153-156 AktG 1965.

- (1) Forster-Weirich, a.a.O., S.483, die als Beispiel anführen: Saisonbetriebe, die Rohstoffe verarbeiten, ohne daß bei Beginn der neuen Ernte noch Überhänge aus dem Vorjahr vorliegen (Zuckerfabriken).
- (2) Vgl. Gessler, NB 1966, S.193 ff (195).
- (3) Kropff, S.246.
- (4) Gessler, a.a.O.
- (5) BB 1966, S.629 ff (631).
- (6) Langen, a.a.O., S.552.

Allerdings bleibt damit die Frage nach der Toleranzgrenze offen. Sie führt zum Anwendungsbereich des § 155 Abs.1 S.3 AktG.

Die Ansicht von Döllerer schränkt den Anwendungsbereich der Vorschrift sehr stark ein (1). Denn meistens können die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden (2). In der parlamentarischen Beratung ging es aber vor allem um die Weite des Anwendungsbereichs (3). Gegenüber der Wirtschaft, die volle Freiheit in der Bewertungsmethode bei allen Vermögensgegenständen haben wollte, ergab sich als Kompromiß die umstrittene Regelung des § 155 Abs.1 S.3 AktG (4).

Wird nun mit Hilfe der GoB der Anwendungsbereich der Vorschrift zu stark eingeschränkt, so widerspricht dies ihrem Charakter als Kompromißlösung.

Wird die Erwähnung der GoB auf die Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge bezogen, ergibt sich kein Widerspruch zu dem Wort "unterstellt" (5). Es darf dann nur eine solche Folge unterstellt werden, die mit den GoB vereinbar ist. Dies trifft für die Lifo- und Fifo-Methode nach h.M. zu (6). Insofern haben Forster-Weirich (7) recht: Die Bezugnahme auf die GoB besagt nichts Neues (8). Im übrigen aber sind solche Folgen, die mit den GoB unvereinbar sind, nicht zugelassen; dies schließt Mißbräuche aus (9).

c) Was "gleichartige Gegenstände sind, wird vom Gesetz nicht definiert.

(1) Gessler, a.a.O.

(2) Albach, a.a.O.; Langen, a.a.O., weist darauf hin, daß dabei allerdings sehr kostspielige Organisationsmaßnahmen notwendig sein können, die der Gesetzgeber den Unternehmen mit der Unterstellung ersparen wollte.

(3) Gessler, a.a.O.

(4) Gessler, a.a.O.

(5) Gessler, a.a.O.

(6) Bouffier, HdB, Bd.I, Sp.1072 ff (1079).

(7) A.a.O.

(8) Langen, a.a.O.; ähnlich Münch, a.a.O.; Saage, NB 1967, S.1 ff (20), sieht die Bedeutung der GoB als Hinweis darauf, daß die Verbrauchsfolgenverfahren lediglich eine Bewertungshilfe darstellen, die keineswegs die Grundsätze der aktienrechtlichen Bewertung - vor allem die Beachtung der Wertober- bzw. Untergrenzen - beseitigen soll. Auch danach sagt die Bezugnahme auf die GoB nichts Neues.

(9) Ausschlußbericht, Kropff, S.246.

Nach dem Ausschlußbericht (1) soll zum Ausdruck gebracht werden, daß es sich nicht um einander genau gleiche Gegenstände zu handeln braucht. Daraus ergeben sich kaum Anhaltspunkte. Herangezogen werden kann § 40 Abs.4 Nr.1 HGB (2), der durch das fast zur gleichen Zeit wie das AktG 1965 erlassene Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuches und der Abgabenordnung vom 2.8.1965 (3) eingefügt wurde. Die Vorschrift unterscheidet zwischen annähernd gleichwertigen und solchen gleichartigen Gegenständen, bei denen nach der Art des Bestandes oder auf Grund sonstiger Umstände ein Durchschnittswert bekannt ist. Daraus kann der Schluß gezogen werden, daß Gleichwertigkeit nicht erforderlich ist (4), wenn auch ein Durchschnittswert i.S. des HGB sich ergeben muß. Zur Auslegung des Begriffs "gleichartig" kann kaum die steuerliche Literatur herangezogen werden. Das OFH-Gutachten vom 3.6.1949 (5) läßt als "eisernen Bestand" nur im wesentlichen gleichartige und gleichwertige, also vertretbare, Wirtschaftsgüter zu, wie Rohmaterialien (Kohle, Eisen, Wolle), einfache Produkte (Flaschen, Schaufeln, Hacken). Definiert wird der Begriff nicht. Aus dem Gutachten wird einerseits eine Gleichwertigkeit i.S. gleicher Qualität verstanden und eine so strenge Gleichartigkeit gefordert, daß sie bei Rindshäuten - Schweinehäuten - Rohbaumwolle - Zellwolle nicht mehr gegeben sei (6). Andererseits wird der Begriff weit ausgelegt und auf Zweckbestimmung abgestellt (7). Der Verzicht auf Gleichwertigkeit der Gegenstände mit Rücksicht auf die handelsrechtliche Regelung führt dazu, daß bei Artgleichheit und Funktionsgleichheit die Gegenstände als gleichartig angesehen werden können (8).

d) Umstritten ist weiterhin die Anwendung der Hifo-Methode (highest in - first out). Sie geht davon aus, daß zuerst die am teuersten eingekauften oder

(1) Ausschlußbericht, Kropff, S.246.

(2) Die Vorschrift gilt auch für Aktiengesellschaften; vgl. § 149 Abs.2 AktG und Ausschlußbericht, Kropff, S.246 f.

(3) BGBl.I, S.665.

(4) Gessler, a.a.O.; Albach, a.a.O.; S.186; a.A. Forster-Weirich, a.a.O., S.484.

(5) I D 2/49 S, BB 1949, S.411 f (412).

(6) Nonnemann, BB 1950, S.164 f; vgl. auch Banschach-Vöhringer, BB 1951, S.91 ff (92).

(7) Binder, BB 1950, S.909 ff (911).

(8) Albach, a.a.O.; König, a.a.O., S.397 f; Forster-Weirich, a.a.O., lassen die Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung oder die Funktionsgleichheit genügen, verlangen aber in beiden Fällen annähernde Preisgleichheit.

hergestellten Gegenstände verkauft oder verbraucht werden, ehe auf die Bestände mit niedrigeren Anschaffungskosten zurückgegriffen wird (1). Die Hifo-Methode wird weitgehend für unzulässig gehalten (2). Es ist aber zu bedenken, daß das Gesetz unter "einer sonstigen bestimmten Folge" wohl nicht allein die zeitliche Reihenfolge meint; andernfalls wären immer die ersten beiden Modalitäten gegeben (3). Dies steht wiederum im Gegensatz dazu, daß ausdrücklich nur von den zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenständen gesprochen wird. Um den Geltungsbereich der Vorschrift nicht zu weit zu ziehen und dem Bemühen des Gesetzgebers Rechnung zu tragen, die Bildung der stillen Rücklagen einzuschränken, ist die Hifo-Methode abzulehnen.

Bereits oben wurde erwähnt, daß Lifo- und Fifo-Methode mit den GoB vereinbar sind (4). Ihre handelsrechtliche Zulässigkeit wird von der h.M. grundsätzlich bejaht (5). Meinungsverschiedenheiten sind allein auf die Formulierung des § 155 Abs.1 S.3 AktG zurückzuführen. Aus diesem Grunde wird darauf verzichtet, die Übereinstimmung der Methoden mit den GoB im einzelnen darzulegen. In dieser Beziehung hat das neue Aktiengesetz das Handelsrecht nicht beeinflußt.

Demgegenüber werden steuerlich Lifo- und Fifo-Methode nicht anerkannt (6). Dies wird folgendermaßen begründet: "Bei der Lifo- und Fifo-Bewertung wird ... das Wirtschaftsgut nicht mit seinen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit denen eines anderen Wirtschaftsguts - eines früheren tatsächlich nicht mehr vorhandenen Bestands - bewertet, d.h. das Wirtschaftsgut wird nicht mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit einem anderen Wert angesetzt. Ein solcher Wertansatz ist nach

(1) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.113 zu § 133 AktG; Forster-Weirich, a.a.O., S.492.

(2) Albach, a.a.O., S.185; Gessler, a.a.O., S.196; Saage, a.a.O., S.76; a.A. Forster-Weirich, a.a.O., S.492 f.; Forster, WPg 1965, S.585 ff (593), wohl auch Hornef, a.a.O., S.510; v. Godin-Wilhelmi, Anm.3 zu

(3) Forster-Weirich, a.a.O. / § 155 AktG.

(4) S.148.

(5) Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.106 zu § 133 AktG; Bouffier, a.a.O.; WP-Handb., Bd.I, S.390.

(6) Abschn.36 Abs.2 EStR 1965; Gutachten d.OFH I, D 2/49 S v. 3.6.1949, BB 1949, S.411 f (411); Urt.d.BFH I, 95/63 v. 15.2.1966, DB 1966, S.845 f (846).

§ 6 EStG nicht zulässig" (1). Es wird auch darauf hingewiesen, daß die steuerlich zulässige Durchschnittsbewertung (2) die Methoden überflüssig mache und zu richtigeren Ergebnissen führe (3). Auch habe der Gesetzgeber das Problem der Scheingewinnbesteuerung mit Hilfe der Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV 1965) gelöst und damit das Lifo-Verfahren abgelehnt (4).

Dagegen ist zu bedenken, daß die Lifo- und Fifo-Methode der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dient (5). Es ist nicht die eigentliche Aufgabe der Verfahren, Scheingewinne zu vermeiden. Die früheren Überlegungen des Gesetzgebers zum Problem der Scheingewinnbesteuerung können deswegen nicht herangezogen werden; zumindest müßte man sie als überholt ansehen, da der Gesetzgeber nunmehr ausdrücklich die Lifo-Methode anerkannt hat.

Auch der Hinweis auf die steuerlich zulässige Durchschnittsbewertung ist als Begründung ungeeignet. Denn teilweise können die Argumente gegen die steuerliche Zulässigkeit der Lifo- und Fifo-Methode auch gegen die Durchschnittsbewertung vorgebracht werden (6). Auch sie bewertet nicht zu den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (7), sondern ergibt i. d. R. vielmehr einen bloß rechnerischen Anschaffungs- oder Herstellungspreis (8). Insofern ist Fasold (9) zuzustimmen: Der gesetzliche Bewertungsmaßstab der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG schließt "den Begriff nicht tatsächlicher, nämlich nur rechnerischer, ja sogar fiktiver An-

-
- (1) Vogel, DB 1966, S. 909 ff (911); Rau, BB 1966, S. 439; im Ergebnis ebenso Münch, a. a. O.
 - (2) Abschn. 36 Abs. 2 EStR 1965.
 - (3) Vogel, a. a. O.
 - (4) Vogel, a. a. O.; Rau, a. a. O.
 - (5) Vgl. oben S. 120 f.
 - (6) Vgl. Kropff, WPg 1966, S. 369 ff (376, FN 45); auch nach Theis, DB 1951, S. 373 ff (373), sind Lifo-Verfahren und Durchschnittsbewertung gleich zu behandeln.
 - (7) Forster-Weirich, a. a. O., S. 494; Ausnahme: die Abgänge des Geschäftsjahres rekrutieren sich streng verhältnismäßig aus Anfangsbestand und Zugängen, aufgestellt nach den einzelnen Preisgruppen; Fasold, DB 1966, S. 1286 ff (1286).
 - (8) Fasold, a. a. O.
 - (9) A. a. O.; vgl. § 7 Abs. 2 EStDV 1965; hierzu Blümich-Falk, Anm. 11 zu § 6 EStG.

schaffungs- und Herstellungskosten mit ein". Allerdings muß zugegeben werden, daß diese Auslegung eindeutig eine Durchbrechung des Prinzips der Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist. Sie wird für die Durchschnittsbewertung als Sammelbewertung damit gerechtfertigt, daß die Anforderung an die Einzelbewertung im Interesse der Durchführbarkeit der Bewertung nicht überspannt werden darf (1). Denn es kommt lediglich darauf an, daß der Jahreserfolg nicht oder nicht wesentlich beeinträchtigt wird (2). Unter diesen Voraussetzungen und insbesondere dann, wenn die Bildung stiller Dauerreserven nicht gestattet wird, könnte nach Littmann (3) dem Lifo-Verfahren auch steuerlich gefolgt werden.

Die Anerkennung der Lifo- und Fifo-Methode durchbricht das Prinzip der Bewertung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Allein mit der praktizierten Durchschnittsbewertung läßt sich diese Durchbrechung nicht rechtfertigen (4). Bei abweichenden Bewertungsgrundsätzen gehen nach § 5 S.2 EStG ausdrücklich die speziellen steuerlichen Regeln vor. Da die Lifo- und Fifo-Methode Bewertungsverfahren sind (5), findet § 6 EStG Anwendung.

Demgegenüber sieht Fasold (6) das Lifo-Verfahren und damit auch die Fifo-Methode als Bestandteil der Inventurhandlungen an. Nach seiner Ansicht (7) hat das Lifo-Verfahren "inhaltlich nicht die Setzung neuer Bewertungsmaßstäbe und ihre Verbindlichkeitserklärung zum Ziel, sondern vielmehr umgekehrt den Bewertungsbestand nach seinen tatsächlichen Merkmalen des Zugangs festzulegen. Den Zeitpunkten des Zugang entsprechen tatsächliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Ist das Zugangsdatum - wenn auch nur kraft einer Unterstellung - rechtsverbindlich, dann bleiben die unter Berücksichtigung dieses Zugangs ermittelten Anschaffungs- und Herstellungskosten tatsächliche. Ein etwaiger Zweifel an der Tatsächlichkeit trifft nicht die Anschaffungs- und Herstellungskosten als solche, sondern vielmehr den nur unterstellten, dennoch aber verbindlichen Zeitpunkt des Zugangs des Wirtschafts-

(1) Littmann, RdNr.3 zu § 6 EStG.

(2) Littmann, a.a.O.

(3) RdNr.22 im Anh. zu §§ 4-6 EStG.

(4) So aber u.a. die Argumentation von Fasold, a.a.O.; ebenso Koncok, DB 1966, 1071 f (1071).

(5) Vgl. a.A. Fasold, a.a.O., S.1287 f; Meilicke, StbJb.1965/66, S. 141 ff (145); Weilbach, DB 1967, S.255 f (256).

(6) A.a.O., S.1288; StbJb.1966/67, S.406 ff (443).

(7) A.a.O., S.1287 f.

guts". Entscheidend ist damit, ob ein bereits ermittelter Endbestand bewertet oder erst der Endbestand ermittelt wird. Rau (1) meint im Gegensatz zu Fasold, daß das Vorratsvermögen auch bei Anwendung des Lifo-Verfahrens inventurmäßig "normal" aufgenommen und in der Bilanz der tatsächlich am Bilanzstichtag vorhandene Bestand ausgewiesen wird. Das Lifo-Verfahren setzt erst nach der Bestandsaufnahme ein, wenn der festgestellte Bestand zu bewerten ist.

Der Ansicht von Rau ist zu folgen. Man muß sich aber eingestehen, daß es ganz auf die Betrachtungsweise - Bewertung eines bereits ermittelten Endbestandes oder erst Ermittlung des Endbestandes - ankommt, von der man das Lifo-Verfahren aus sieht. Rau geht dabei wohl richtiger von dem bereits ermittelten Bestand aus, der zu bewerten ist.

Zur Auffassung von Fasold ist auch noch folgendes zu bedenken: Zwar müssen grundsätzlich Inventur- und Bewertungshandlung getrennt werden. Auch wird das Lifo-Verfahren nicht dadurch zum Bewertungsverfahren, daß das Ergebnis der bestandmäßigen Bestimmung sich auf das Ergebnis der Bewertung auswirken kann. Dennoch aber handelt es sich um keine reine Inventurhandlung. Abweichungen zwischen dem noch vorhandenen mengenmäßigen Endbestand und seinem nach der Lifo-Methode ermittelten Wert sind i.d.R. gegeben. Diese Abweichungen oder Zweifel an der Tatsächlichkeit treffen nicht allein den nur unterstellten Zeitpunkt des Zugangs des Wirtschaftsguts. Denn bei der Unterstellung, daß die (vom Bilanzstichtag aus) letzten Abgänge sich aus den letzten Zugängen ergeben, wird bewußt der Eintritt von Wertabweichungen zwischen den noch vorhandenen und den in die Bewertung eingehenden Beständen in Kauf genommen, er wird sogar beabsichtigt. Damit wird in die Inventurhandlung ein Bewertungsgedanke entscheidend einbezogen. Das ergibt sich allein schon daraus, daß die Lifo-Methode i.d.R. bei steigenden Preisen angewendet wird. Die gütermäßig und wertmäßig getrennte Betrachtung von Fasold trifft wohl kaum die praktische Handhabung.

Wenn auch die Ansicht von Fasold abzulehnen ist und Lifo- und Fifo-Verfahren als Bewertungsverfahren wegen § 6 EStG für unzulässig gehalten werden müssen (2), so ist dieses Ergebnis dennoch unbefriedigend. Denn bei den

(1) BB 1966, S.439.

(2) Ebenso Döllner, BB 1965, S.1405 ff (1414); Thiel, ZfbF 1966, S.544 ff (552); von Wallis, NB 1967, S.21 ff (28); DStZ 1966, S.225 ff (228); Vogel, DB 1966, S.909 ff (911); Rau, a.a.O.; Münch, DB 1966, S.1579 f (1580); a.A. Schrader, DB 1966, S.1144 ff (1146); Greiffenhagen, FR

erheblichen steuerlichen Auswirkungen sollte die Anwendung vor allem der Lifo-Methode eindeutig geklärt werden. Für das Handelsrecht hat der Gesetzgeber die Lifo- und Fifo-Methode nunmehr ausdrücklich zugelassen. In den USA ist auch das Lifo-Verfahren steuerlich anerkannt (1). Deswegen kann man Fasold (2) nur zustimmen, wenn er meint: "So wäre es zu begrüßen, wenn sich Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ... unter Klarstellung des Gesetzgebers, zu einer steuerlichen Anerkennung des Lifo-Verfahrens auch bei uns entschließen könnten. Aus Gründen der Vereinfachung der Rechnungslegung sollte der Weg weiterer Annäherung zwischen Handels- und Steuerbilanz, wie er durch das neue Aktiengesetz hoffnungsvoll eingeleitet worden ist, fortgesetzt und so zu Ende geführt werden."

6. Das Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene und originäre immaterielle Anlagewerte, insbesondere für den Firmen- oder Geschäftswert

Nach § 153 Abs.3 AktG darf für immaterielle Anlagewerte ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (3). Unzulässig ist damit die Aktivierung von unentgeltlich erworbenen, insbesondere selbstgeschaffenen immateriellen Werten (4). Denn ein entgeltlicher Erwerb liegt nur dann vor, wenn die Werte von einem Dritten am Markt gegen Bezahlung eines Kaufpreises gekauft worden sind (5). Es scheiden als selbständig aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter aus (6): selbstgeschaffene Marken, Warenzeichen, Gebrauchsmuster, zum Patent angemeldete wie nicht zum Patent angemeldete Erfindungen, Rezepte sowie unter Aufwand gesammelte Erfahrungen, entwickelte Herstellungsverfahren sowie Kosten für Versuche, Versuchs- und Aufschlußbohrungen.

1966, S.476 ff (480); Fasold, a.a.O.; Meilicke, a.a.O.; Weilbach, a.a.O.; Koncok, a.a.O.

(1) Fasold, a.a.O., S.1288.

(2) Fasold, a.a.O.

(3) Siehe oben S.38.

(4) Vogel, DB 1966, S.909 ff (909).

(5) Albach, NB 1966, S.178 ff (187).

(6) Saage, NB 1966, S.71 ff (72); die folgende Darstellung beschäftigt sich vorwiegend mit diesen Werten; sie ist entsprechend auf unentgeltlich erworbene Werte anzuwenden.

Das Aktivierungsverbot für originäre immaterielle Anlagewerte war im Handelsrecht umstritten (1); § 133 Nr.2 Abs.1 AktG 1937 nennt nur die Anschaffungs-, aber nicht die Herstellungskosten als Bewertungsgrenze. Dennoch wird davon ausgegangen, daß originäre immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden können (2). Das Aktivierungsverbot des § 153 Abs.3 AktG kann nun im Handelsrecht nur dann angewandt werden, wenn es den GoB entspricht (3). Über den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz muß das Aktivierungsverbot dann auch im Steuerrecht gelten. Bisher haben der RFH und der BFH wiederholt gefordert, daß die Aufwendungen für immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden müssen. Dies gilt für entgeltlich erworbene und selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter.

Im folgenden wird zunächst ein Überblick über diese Rechtsprechung gegeben. Da später auch auf das Problem der Abschreibung beim Geschäftswert und den ihm vergleichbaren Wirtschaftsgütern eingegangen wird, umfaßt der Überblick auch die Rechtsprechung für entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter (4).

- a) Die Rechtsprechung des RFH und des BFH zu den immateriellen Wirtschaftsgütern (5)

Aufwendungen für immaterielle Wirtschaftsgüter müssen aktiviert werden. Grundsätzlich besteht steuerlich eine weitergehende Aktivierungspflicht als

(1) Vgl. Saage, Die stillen Reserven..., S.69 f.

(2) Siehe oben S.38.

(3) § 153 Abs.3 AktG als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung sehen an: Kormann, DB 1966, S.1777 ff (1777); Saage, NB 1967, S.1 ff (8 f); von Wallis, NB 1967, S.21 ff (22); Eder, GmbH-Rdsch. 1966, S.215 f (215); Grund, StbJb.1966/67, S.19 ff (35); Fasold, StbJb.1966/67, S.407 ff (416); Thiel, ZfhF 1966, S.544 ff (546 f); Vogel, a.a.O., S.909 f; Döllerer, BB 1965, S.1405 ff (1408) und BB 1967, S.1261 ff (1262); Greiffenhagen, FR 1966, S.476 ff (477) und FR 1967, S.332 ff (334); Bühler-Paulick, RdNr.23 zu § 5 EStG.

(4) Auch für die Rechnungsabgrenzung ist ein Teil der Urteile von Bedeutung, beispielsweise zur Aktivierung von Aufwendungen für einen einmaligen Werbefeldzug.

(5) Da teilweise eine Trennung zwischen Gegenständen des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens äußerst schwierig ist, wird eine solche Unterscheidung außer acht gelassen.

im Handelsrecht (1). Hierfür folgende wichtige Entscheidungen:

aa) Wichtige Entscheidungen im Überblick

Wird ein Pachtrecht durch einmalige Ausgaben erlangt oder in seinem Wert verbessert, so ist es zu aktivieren (2); ebenso sind Baukostenzuschüsse zur Erlangung von Büroräumen i.d.R. als Aufwendungen auf ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (Mietrecht) zu aktivieren (3). Auch Baukostenzuschüsse für den Wiederaufbau eines Hotels, um sich bei der Vergabe von Hotelräumen eine bevorzugte Behandlung zu sichern, sind aktivierungspflichtig (4).

Ein aktivierungspflichtiges wirtschaftliches Gut stellen Aufwendungen für die Erlangung gelernter Arbeiter und der Vermeidung des Eindringens einer Konkurrenzfirma (5), zur Abwendung eines Konkurrenzunternehmens (6) und auf ein Wettbewerbsverbot (7) dar. Aufwendungen für die Übernahme der Kundschaft und der Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots sind i.d.R. als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu aktivieren (8); welches Wirtschaftsgut es ist, entscheidet die Feststellung, ob der Vertrag seinem wesentlichen Inhalt und Zweck nach auf ein Wettbewerbsverbot oder auf den Erwerb eines Kundenstamms gerichtet ist (9).

Während eine persönliche Schankkonzession kein aktivierungspflichtiges Verkehrsgut ist (10), sind die Aufwendungen für den Verzicht auf Ausübung der

-
- (1) Urt.d.RFH, A 470/27 v. 27.3.1928, RStBl, S.260 f (261); I, A 433/31 v.27.6.1933, RStBl, S.1083 ff (1085); I, A 264/35 v. 15.12.1936, RStBl 1937, S.622 f (623).
 - (2) Urt.d.RFH VI, A 189/27 v. 18.5.1927, Bd.21, S.195 f (195).
 - (3) Urt.d.BFH IV, 195/56 U v. 25.7.1957, BStBl III, S.346 f (347).
 - (4) Gutachten d.BFH I, D 2/53 S v. 5.5.1953, BStBl III, S.224 f (224).
 - (5) Urt.d.RFH VI, A 434/29 v. 9.4.1930, RStBl, S.381.
 - (6) Urt.d.RFH I, A 470/27 v.27.3.1928, RStBl, S.260 f (261); VI, A 24/35 v. 6.5.1936, RStBl, S.848 f (849); I, 65/43 v.12.10.1943, RStBl, S.813 f (813).
 - (7) Urt.d.BFH I, 116/57 U v. 28.10.1958, BStBl 1959, III, S.242.
 - (8) Urt.d.BFH I, 184, 185/61 U v. 2.5.1962, BStBl III, S.308 f (309).
 - (9) Urt.d.BFH I, 184, 185/61 U, a.a.O.; I, 6/64 v. 9.2.1965, HFR, S.362 f (363).
 - (10) Urt. d. RFH VI, A 2002/29 v. 21.10.1931, Bd.30, S. 142 ff (147, 143).

Wirtschaftskonzession aktivierungspflichtig (1).

Ebenso sind nur Aufwendungen für den Verzicht auf eine persönliche Apothekenkonzession als besonderes Wirtschaftsgut zu aktivieren (2), nicht aber eine persönliche Apothekenkonzession (3). Apothekenbetriebsrechte als Realkonzession stellen Wirtschaftsgüter dar (4); sie sind auch dann bilanzierungsfähig, wenn sie unentgeltlich erworben worden sind (5).

Zu aktivieren sind erworbene Patente (6) und Aufwendungen für einzelne später patentierte oder sonst gewerblich verwertete Erfindungen (7).

Ein alleiniges Milcheinziehungsrecht stellt ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar (8); Aufwendungen für die Stilllegung einer Molkerei und die Übernahme des Einzugsgebiets der stillgelegten Molkerei sind zu aktivieren (9).

Aus der staatlichen Zwangsbewirtschaftung sich ergebende Kontingente sind im Gegensatz zu den Kontingenten des Kartellrechts (Hefekontingent) (10) nicht aktivierbar (11). Aufwendungen zum Erwerb eines Anteils an dem Kontingent eines Milchgroßhändlers stellen ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar (12).

(1) Urt.d.RFH VI, 102/42 v. 17.6.1942, RStBl, S.922 f (923).

(2) Urt.d.BFH IV, 355/61 U v. 26.7.1962, BStBl III, S.390 f (391); nach Urt. IV, 33/60 U v. 16.7.1964, BStBl III, S.526 ff (527) als Geschäftswert.

(3) Urt.d.BFH IV, 372/60 S v. 26.9.1963, BStBl III, S.565 ff (566).

(4) Urt.d.BFH IV, 372/60 S, a.a.O.

(5) Urt.d.BFH I, 136/52 S v. 10.3.1953, BStBl III, S.139 f (139); die Frage, ob der anfallende Wert gewinnerhöhend wirkt, entscheidet sich nach dem sachlichen Grund des Anfalls. Die Schenkung eines Dritten ist wie eine Einlage zu behandeln. Das geschenkte Gut gilt in solchem Fall dem Unternehmer als außerbetrieblich zugeflossen und als von ihm in den Betrieb eingebracht; vgl. Grass, in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 21 zu § 6 EStG.

(6) Urt.d.RFH VI, A 25/36 v. 11.3.1936, RStBl, S.786 f (786).

(7) Urt.d.RFH VI, A 895/34 v. 28.11.1934, RStBl 1935, S.126.

(8) Urt.d.RFH VI, A 531/37 v. 15.9.1937, RStBl, S.1130.

(9) Urt.d.BFH I, 188/62 U v. 22.7.1964, BStBl III, S.565 f (565).

(10) Urt.d.RFH VI, 73/39 v. 17.5.1939, RStBl, S.799 f (800).

(11) Urt.d.RFH VI, 215/42 v. 14.10.1942, RStBl, S.1125 f (1125).

(12) Urt.d.BFH IV, 58/59 U v. 22.2.1962, BStBl III, S.367 f (368).

Eigene Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte sind aktivierungspflichtig (1); dies gilt auch für Aufwendungen des Handelsvertreters, um die Geschäftsbeziehungen eines anderen Vertreters zu erwerben (2). Die Aktivierungspflicht von Aufwendungen für Leistungen gilt für alle freien Berufsangehörigen (3).

Aufwendungen für die Überlassung des Rechts zum Betrieb einer Omnibuslinie stellen ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar (4); ebenso sind Aufwendungen für den entgeltlichen Erwerb eines genehmigten Güterfernverkehrsunternehmens aktivierungspflichtig (5).

Aktivierungspflichtig sind auch Aufwendungen für die Herstellung einer Angestelltenwohnung in einem fremden Haus, um dadurch die Arbeitskraft der Angestellten zu erhalten (6). Das gleiche gilt für Wohnungsbauzuschüsse für Angestellte, wenn sie einen betrieblichen Vorteil für längere Zeit gewährleisten (7). Auch Aufwendungen für TantiemEZusagen an Arbeitnehmer mit späterer Fälligkeit sind zu aktivieren (8).

Aufwendungen für die Vorteile aus einem einmaligen Werbefeldzug stellen ein vom Geschäftswert unabhängig bilanzierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar (9).

Zu aktivieren ist ein einmaliger Wegebeitrag, den ein gewerbliches Unternehmen an eine Gemeinde zahlt, damit diese im betrieblichen Interesse zwei Straßen über das normale Maß hinaus ausbaut (10).

bb) Die Begründung der Entscheidungen

Die Rechtsprechung stützt ihre Entscheidungen im wesentlichen auf den Begriff des Wirtschaftsguts. Sie geht davon aus, daß grundsätzlich alle Wirt-

-
- (1) Urt.d.BFH IV, 510/53 U v. 25.8.1955, BStBl III, S.307 f (307).
 - (2) Urt.d.BFH I, 383/61 I v. 26.2.1964, BStBl III, S.423 f (424).
 - (3) Urt.d.BFH IV, 226/58 S v. 28.1.1960, BStBl III, S.291 ff (293).
 - (4) Urt.d.BFH I, 209/55 U v. 13.3.1956, BStBl III, S.149 f (150).
 - (5) Urt.d.BFH I, 407/61 U v. 8.5.1963, BStBl III, S.377 f (378); IV, 186/60 U v. 10.7.1963, BStBl III, S.501 f (501).
 - (6) Urt.d.RFH I, 61/39 v. 21.3.1939, RStBl, S.1000 f (1001).
 - (7) Urt.d.BFH I, 196/56 U v. 26.2.1957, BStBl III, S.160 f (161).
 - (8) Urt.d.BFH IV, 116/64 U v. 18.3.1965, BStBl III, S.289 ff (290).
 - (9) Urt.d.BFH I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8).
 - (10) Urt.d.BFH IV, 403/62 U v. 29.4.1965, BStBl III, S.414 ff (415).

schaftsgüter zu aktivieren sind, unerheblich wie in dieser Beziehung handelsrechtlich zu verfahren ist (1). Einkommensteuerlich ist ein Wirtschaftsgut alles, was in irgendeiner Form dem Betrieb dient (2). Der Begriff des Wirtschaftsguts umfaßt deswegen nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts, wie Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten (3). Dennoch ist nicht jeder wirtschaftliche Vorteil ein steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut (4). Es muß sich um ein Gut handeln, das nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich ist (5). Diese Voraussetzung ist i. d. R. gegeben, wenn Anschaffungskosten für das Gut entstanden sind (6). Denn nach der Rechtsprechung ist bei dem Erwerb jedes Wirtschaftsguts von dem aus der Lebenserfahrung gewonnenen Grundsatz auszugehen, daß der Kaufmann für das, was er zahlt, einen Gegehwert erhält, der seinen Aufwendungen entspricht (7). Auch selbstgeschaffene betriebliche Vorteile können Wirtschaftsgüter sein (8). Macht ein Kaufmann zur Erlangung solcher Vorteile einmalige, eindeutig und klar abgrenzbare Aufwendungen, die im Rahmen der sonstigen Aufwendungen des Betriebs nicht unbedeutend sind, so schafft er einen besonderen Wert, der als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut zu erfassen ist (9). Von besonderer Bedeutung ist dabei, ob die Aufwendungen einen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts wesentlich hinausreichenden Wert besitzen (10) und dem Kaufmann einen über mehrere Wirtschaftsjahre sich erstreckenden greifbaren Nutzen bringen (11). Entscheidend ist aber,

(1) Urt.d.RFH VI, A 531/37 v. 15.9.1937, RStBl, S.1130.

(2) Urt.d.BFH I, 188/62 U v. 22.7.1964, BStBl III, S.565 f (565); I, 383/61 U v. 26.2.1964, BStBl III, S.423 f (424).

(3) Urt.d.BFH IV, 403/62 U v. 29.4.1965, BStBl III, S.414 ff (415).

(4) Urt.d.RFH I, A 470/27 v. 27.3.1928, RStBl, S.260 f (261).

(5) Urt.d.BFH IV, 58/59 U v. 22.2.1962, BStBl III, S.367 f (368).

(6) Urt.d.BFH I, 209/55 U v. 13.3.1956, BStBl III, S.149 f (150).

(7) Urt.d.BFH I, 33/60 S v. 2.5.1961, BStBl III, S.365 f (366).

(8) Als Beispiel: Die Vorteile aus einem einmaligen Werbefeldzug, Urt.d.BFH I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8).

(9) Urt.d.BFH I, 46/57 U v. 13.8.1957, BStBl III, S.350 f (351); I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8); IV, 403/62 U v. 29.4.1965, BStBl III, S.414 ff (415).

(10) Vgl. Urt.d.RFH I, A 470/27 v. 27.3.1928, RStBl, S.260 f (261); VI, A 2002/29 v. 21.10.1931, Bd.30, S.142 ff (145); I, A 264/35 v. 15.12.1936, RStBl 1937, S.622 f (623).

(11) Urt.d.BFH IV, 403/62 U v. 29.4.1965, BStBl III, S.414 ff (415).

ob ein Erwerber des ganzen Betriebes nach kaufmännischer Übung das Wirtschaftsgut für so greifbar und wertvoll hält, daß er dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde (1). Bei welchen immateriellen Werten diese Voraussetzungen vorliegen, geht aus dem Überblick über die Rechtsprechung des RFH und BFH hervor.

Neben dem Erfordernis des Wirtschaftsguts zieht die Rechtsprechung auch die dynamische Bilanzauffassung und die periodengerechte Aufwandsverteilung heran. Es gilt der Grundsatz, daß Ausgaben als Aufwand dem Jahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören (2). Dann dürfen aber auch nur die Ausgaben das Jahresergebnis mindern, die wirtschaftlich betrachtet Aufwand dieser Wirtschaftsperiode darstellen (3). Nur insoweit darf im Jahr der Ausgabe ein Aufwand verrechnet werden, als bei wirtschaftlicher Betrachtung der Aufwand nicht auch späteren Wirtschaftsjahren zugute kommt und deshalb auf die Wirtschaftsjahre, denen er zugute kommt, verteilt werden muß (4). Werden beispielsweise von einem Unternehmer für den Wiederaufbau eines Hotels Baukostenzuschüsse gegeben, weil ihm bei der Vergabe der Hotelräume eine Vorzugsbehandlung zugesichert wird, so wird der Wert, der für den Betrieb durch den Wiederaufbau des Hotels geschaffen wird, nicht in einem Jahr verbraucht; der verbleibende Wert muß jeweils aktiviert werden (5). Ebenso ist es bei größeren Wohnungsbauzuschüssen an Angestellte. Denn im allgemeinen knüpft der Unternehmer an solche Zuschüsse Bedingungen, die einen betrieblichen Vorteil für längere Zeit gewährleisten (6). Die gleichen Überlegungen führen nach dem BFH (7) zur Aktivierung des Ausgleichsanspruchs eines ausscheidenden Handelsvertreters. Die Zahlung will den Handelsvertreter an den durch seine Tätigkeit für den Geschäftsherrn begründeten künftigen Gewinnchancen in angemessenem Umfang beteiligen. Der Geschäftsherr hat den Vorteil, aus den Geschäftsbeziehungen mit neuen Kunden, die der Han-

- (1) Vgl. Urt.d.BFH IV, 58/59 U v. 22.2.1962, BStBl III, S.367 f (368); I, 188/62 U v. 22.7.1964, BStBl III, S.565 f (565).
- (2) Urt.d.BFH IV, 510/53 U v. 25.8.1955, BStBl III, S.307 f (307).
- (3) Gutachten d. BFH I D2/53 S v. 5.5.1953, BStBl III, S.224 f (224).
- (4) Urt.d.BFH I, 196/56 U v. 26.2.1957, BStBl III, S.160 f (161); I, 141/59 U v. 1.3.1960, BStBl III, S.208 f (208); I, 198/61 U v. 4.9.1962, BStBl III, 1963, S.7.
- (5) Gutachten d. BFH I, D 2/53 S v. 5.5.1953, BStBl III, S.224 f (224).
- (6) Urt.d.BFH I, 196/56 U v. 26.2.1957, BStBl III, S.160 f (161).
- (7) Urt. I, 141/59 U v. 1.3.1960, BStBl III, S.208 f (208).

delsvertreter gewonnen hat, auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses Nutzen zu ziehen. Da der Ausgleich mit Geschäften zusammenhängt, die erst nach Beendigung des Vertretervertrags zustande kommen und sich deshalb im Ergebnis des Betriebs erst in einem späteren Wirtschaftsjahr auswirken, würde es dem Grundsatz der richtigen Abgrenzung des Periodengewinns widersprechen, die Gegenwart mit Aufwand zu belasten, der mit dem Ertrag der Zukunft in Verbindung steht (1).

b) Das Aktivierungsverbot des § 153 Abs.3 AktG und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Anlagewerte nach § 153 Abs.3 AktG kann im Handelsrecht, d.h. auf alle Unternehmensformen, nur dann angewandt werden, wenn es den GoB entspricht. Hierfür könnten der Grundsatz der Vorsicht und das Realisationsprinzip in Frage kommen. Über § 5 EStG hat dann die Überprüfung des abweichenden Standpunktes des Steuerrechts zu erfolgen. Dabei geht es im wesentlichen um folgende bereits oben (2) dargelegte Entscheidungen: Die zukünftigen Gewinnaussichten des Unternehmers aus den Geschäftsbeziehungen mit neuen, vom ausscheidenden Handelsvertreter geworbenen Kunden (3); einmaliger Werbefeldzug (4); Bindung des Arbeitnehmers an den Betrieb durch Zusagen von Tantiemen (5); Vorteile aus der Teerung einer Straße, für die ein Wegebeitrag gezahlt wurde (6).

aa) Der Grundsatz der Vorsicht

Nach Heinen (7) erhalten "die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer

-
- (1) Diese Überlegungen veranlassen den BFH, a.a.O., auch, eine Rückstellung für künftige Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern steuerlich für unzulässig zu halten; denn Schuld und Vorteil heben sich gegenseitig auf. A.A. neuerdings Urt. d. BGH II, ZR 134/65 (KG) v. 11.7.1966, NJW 1966, S.2055 f.
 - (2) S.134.
 - (3) Urt.d.BFH I, 326/56 U v. 4.2.1958, BStBl III, S.110 ff (112); I, 141/59 U v. 1.3.1960, BStBl III, S.208 f (208).
 - (4) Urt.d.BFH I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8).
 - (5) Urt.d.BFH IV, 116/64 U v. 18.3.1965, BStBl III, S.289 ff (290).
 - (6) Urt.d.BFH IV, 403/62 I v. 29.4.1965, BStBl III, S.414 f (415).
 - (7) S.69; ebenso Krautter, BFuP 1966, S.19 ff (20); vgl. auch Waldner, BB 1961, S.400 ff (400).

Buchführung und Bilanzierung... durch das Vorsichtsprinzip eine gewisse zweckbestimmte Ausrichtung in der Weise, daß der Vorsicht der Vorrang gebührt vor der Richtigkeit". Auch nach Schmalenbach (1) ist das Vorsichtsprinzip wichtig und nötig, und er mißt ihm in der dynamischen Bilanz eine große Rolle zu. Dennoch wird das Prinzip im Schrifttum unterschiedlich definiert bzw. umschrieben. "Das Prinzip der Vorsicht... gipfelt darin", schreibt Dietzen (2), "daß der Kaufmann sich vor sich selbst und vor anderen nicht reicher und im Zweifelsfalle eher ärmer rechnet als er wirklich ist." Ebenso allgemein drücken sich Koch (3) und Käfer (4) aus: Im Zweifelsfalle müsse man zu Lasten der Gewinn- und Verlustrechnung des abgelaufenen Jahres vorgehen; die Risiken seien relativ reichlich zu berücksichtigen, und die Chancen streng zu beurteilen.

In keinem Falle wird aber gesagt, wo die Grenzen einer berechtigten Vorsicht liegen. Und so wurde mit Hilfe des Grundsatzes der Vorsicht jede willkürliche Unterbewertung gerechtfertigt (5). Darauf weist auch Schmalenbach (6) hin. Illetschko (7) sieht sogar das Vorsichtsprinzip nicht als ein Denkprinzip an, "sondern einfach als mehr oder minder konventionelle Verhaltensweise, gespeist aus recht willkürlichen Gedankenassoziationen an den Haftungs-, an den Wagnis- und an den Leistungsbegriff".

Soweit ersichtlich, hat sich bisher im wesentlichen nur Leffson (8) darum bemüht, den Grundsatz der Vorsicht umfassend zu umschreiben und vor allem die Grenze unternehmerischer Vorsicht aufzuzeigen. "Das Vorsichtsprinzip wird wirksam in den Bereichen der unsicheren Erwartungen, mit denen sich der Unternehmer bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, wie überhaupt bei seinen dispositiven Entscheidungen, auseinandersetzen muß. Dementsprechend sind zwei Gruppen unsicherer Erwartungen zu unterscheiden, einmal die Unsicherheit der Schätzungen bei den in den Jahresabschluß eingestellten Werten, zum anderen die Unsicherheit des menschlichen und geschäftlichen Lebens überhaupt. Nur die erstgenannten Unsicherheiten betref-

(1) S. 99.

(2) S. 32.

(3) WPg 1957, S. 1 ff (5).

(4) Die Unternehmung 1960, S. 1 ff (15).

(5) Leffson, S. 266.

(6) S. 100.

(7) Management und Betriebswirtschaft, S. 56.

(8) S. 268 ff.

fen den Jahresabschluß und damit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Die zweite Gruppe bedingt... Lösungen im Sinne eines vorsichtigen Handelns, wie es in vorsichtiger Disposition und der Vorsorge für Risiken, schließlich auch in der Rücklagenbildung bei der Gewinnausschüttung, zum Ausdruck kommt." (1) Das Vorsichtsprinzip wirkt sich danach entscheidend bei der Unsicherheit der Schätzungen aus. Viele Posten der Bilanz müssen geschätzt werden (originäre immaterielle Anlagewerte, Delkredere, Rückstellungen); sie stehen neben den Posten, die sich aus Zählen, Messen, Wiegen ergeben (2). Da man nur richtig oder falsch rechnen kann, ist hier für das Vorsichtsprinzip kein Platz (3). Wenn geschätzt wird, bedeutet dies, in irgendeiner Weise die Ungewißheit künftiger Ereignisse zu quantifizieren. Leffson (4) führt den Beweis, daß dies bei den meisten Bilanzposten möglich ist. Zu unterscheiden sind einwertige, d.h. für das Kollektiv sichere, und mehrwertige Erwartungen (5). Mit Hilfe statistischer Wahrscheinlichkeitsrechnungen, aber auch auf

(1) Leffson, S.272 f.

(2) Morgenstern, S.82 f, drückt dies so aus: "Das Zahlenmaterial der Bilanz eines einzelnen Unternehmens kann ... dargestellt werden: Ein harter Kern, wie etwa Kassenbestand (mit Wahrscheinlichkeit eins), der den normalen Fehlerbegriffen unterliegt, ist von aufeinanderfolgenden Schichten anderer Zahlen umgeben, die eine immer geringere Wahrscheinlichkeit besitzen... Der Kern besteht ... nicht nur aus Bargeld, sondern aus allen jenen Beträgen, deren Realisierungs-Wahrscheinlichkeit gleichfalls eins ist."

(3) Leffson, S.272.

(4) S.274 ff.

(5) Die Begriffe sind der amerikanischen Investitionstheorie entnommen. Von einwertigen Erwartungen wird bei der Annahme gesprochen, daß die vorhandenen Informationen keinen Zweifel an dem Eintreten der erwarteten Ereignisse aufkommen lassen oder daß die tatsächlichen Ereignisse von den erwarteten abweichen und diese Abweichung sich genau berechnen läßt (z.B. der Ausschuß bei der Erwartung über den Materialverbrauch eines bestimmten Fertigungsverfahrens). Lassen dagegen die Informationen das Eintreten der zukünftigen Ereignisse mit verschiedenen Werten möglich erscheinen (z.B. die Auftragseingänge einer bestimmten zukünftigen Periode werden in einem bestimmten Größenbereich erwartet, Informationen über die Auftragshöhe können nicht gewonnen werden), so bezeichnet man solche Erwartungen als mehrwertige Erwartungen (Albach, S.3 f).

Grund sicherer Informationen, die eindeutige Urteile erlauben (1), können mehrwertige Erwartungen in einwertige Erwartungen umgewandelt werden (2). So wird bei der Berechnung von Rückstellungen für Pensionszusagen (3) und für Garantien auf statistische Wahrscheinlichkeitsrechnungen zurückgegriffen (4). Für den Bilanzierenden gibt es keinen anderen schätzbaren Wert. Deswegen ist jede andere Bewertung willkürlich (5).

Bei mehrwertigen Erwartungen ist das Eintreten der zukünftigen Ereignisse innerhalb einer Bandbreite von Werten möglich (6). Da der Bewertende i.d.R. jeden Wert als gleich wahrscheinlich ansehen muß, ist der unterste Wert zu wählen (7). Dies folgt aus dem Grundsatz der Vorsicht. Es besteht dabei, wie Leffson (8) ausführt und worauf verwiesen wird, die Möglichkeit, die Bandbreite mit Hilfe bestimmter Kriterien einzuengen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden (9): Bei einwertigen Erwartungen besteht kein Anlaß zur Vorsicht bei der Bewertung. Bei mehrwertigen Erwartungen bewirkt der Grundsatz der Vorsicht, daß unter gleich wahrscheinlichen Erwartungen der am stärksten pessimistischen gefolgt werden muß. Nur im äußerst seltenen Fall völliger Ungewißheit ist der Wertansatz bei Aktiven Null.

Durch die Anwendung dieser Bewertungsnormen "wird die sogenannte vorsichtige Bewertung mit Hilfe kräftiger Wertabschläge durch Methodik ersetzt. In bezug auf die Bilanzierung können dabei Erwartungen nur dann als sicher gelten, soweit Tatsachen, nicht aber soweit subjektive Urteile als Wertbestimmungskriterien dienen. Das Vorsichtsprinzip führt also dazu, daß die Unter-

- (1) Beispiel von Leffson, S.279: Die Bewertung einer besonders hohen und daher einzeln zu bewertenden Forderung gegenüber einem Unternehmen, dessen Lage der Bewertende gut kennt, da er im Aufsichtsrat des betreffenden Unternehmens sitzt.
- (2) Leffson, S.275 ff.
- (3) Vgl. Heissmann, BB 1961, S.510 ff (511); Heubeck, BB 1961, S.513 f (514).
- (4) Leffson, S.276.
- (5) Leffson, S.277.
- (6) Albach, S.4.
- (7) Leffson, S.280.
- (8) S.282 ff; vgl. auch Gäfgen, S.292.
- (9) Vgl. Leffson, S.287.

nehmer - soweit wie irgend möglich - das subjektive Element bei der Schätzung ausschalten müssen. In dieser Forderung decken sich der Grundsatz der Willkürfreiheit der Rechnung und der Grundsatz der Vorsicht, während das Vorsichtsprinzip bislang als ein erweiterter Ermessensspielraum (Willkürspielraum) gedeutet worden ist" (1).

Wird der so umschriebene Grundsatz der Vorsicht auf die Bilanzierung von immateriellen Anlagewerten angewendet, ergibt sich folgendes: Die Nutzerwartungen der immateriellen Anlagewerte sind wohl immer mehrwertig (2). Innerhalb einer bestimmten Bandbreite erscheinen verschiedene Werte möglich. Zwar ist die Bestimmung der Bandbreite schwierig. Nur in den seltensten Fällen aber ist sie unmöglich. Dann allein rechtfertigt der Grundsatz der Vorsicht ein Aktivierungsverbot.

bb) Das Realisationsprinzip

Albach (3) vertritt die Ansicht, daß die Regelung des § 153 Abs.3 AktG auf einer konsequenten Anwendung des Realisationsprinzips beruht. "Eine Aktivierung der Ausgaben für die im Unternehmen geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens würde... letztlich eine Aktivierung von zukünftigen Gewinnen bedeuten. Das aber wäre ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip." (4)

Das Realisationsprinzip "legt fest, daß ein Ertrag nur durch einen Umsatz am Absatzmarkt oder durch einen analogen Vorgang, bei dem das Unternehmen den Anspruch auf den Gegenwert erwirbt, entstehen - 'realisiert' werden - kann... Aus dem Realisationsprinzip folgt damit..., daß die den einzelnen Geschäften zuzuordnenden Aufwendungen bis zur Realisation dieser Geschäfte am Markt ohne einen Wertauftrieb, d.h. zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zu bewerten sind" (5). Diese Forderung wird im Schrifttum im allgemeinen so aufgestellt, daß nach dem Realisationsprinzip nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen (6). Es wird auch das Realisationsprinzip mit dem Imparitätsprinzip zusammen definiert. Danach dürfen Gewinne aus geschäftlicher Tätigkeit erst, nachdem sie realisiert sind, in der Bilanz be-

(1) Ebenda.

(2) Leffson, S.289.

(3) BB 1966, S.377 ff (378).

(4) Albach, a.a.O., S.378 f.

(5) Leffson, S.145.

(6) Vgl. Bouffier, HdB, Bd.I, Sp.1068 ff (1071).

rücksichtigt werden, während Verlusten bereits vor ihrer Realisation Rechnung zu tragen ist (1). Im Anschluß an Leffson (2) wird das Realisationsprinzip grundsätzlich vom Imparitätsprinzip unterschieden. Das Realisationsprinzip ist weit zu fassen. Es bestimmt, wann ein Ertrag und damit zugleich der entsprechende Aufwand entstanden ist (3).

Eine Ertragsrealisation ist zu mehreren Zeitpunkten möglich: dem Zeitpunkt des Vertragsschlusses, der Lieferung oder Leistung, der Zahlung durch den Schuldner (4). Im allgemeinen wird der Zeitpunkt der Lieferung eines Sachgutes oder der Beendigung einer Dienstleistung als Realisationszeitpunkt anzusehen sein (5). Leistungserstellung und Leistungsverwertung sind abgeschlossen und eine Forderung erworben. Vor diesem Zeitpunkt ist der Ertrag nicht realisiert; er darf nicht in der Erfolgsrechnung bilanziert werden (6).

Wird das Realisationsprinzip auf die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angewandt, ergibt sich folgendes: Zwar weist Albach (7) richtig darauf hin, daß die immateriellen Wirtschaftsgüter mit Ausgaben geschaffen werden, die aus zukünftigen Einnahmen gedeckt werden müssen. Auch können diese Wirtschaftsgüter im allgemeinen nur schwerer verkauft werden als materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Insofern ist es bei den immateriellen Wirtschaftsgütern unsicherer, die Ausgaben in der Zukunft auch tatsächlich durch Einnahmen zu decken. Daraus schließt Albach aber zu Unrecht, daß eine Aktivierung der Ausgaben für die im Unternehmen geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Aktivierung von zukünftigen Gewinnen bedeute und deswegen gegen das Realisationsprinzip verstoße. Alle Wirtschaftsgüter werden letztlich von der Unternehmung in der Erwartung geschaffen, die damit verbundenen Ausgaben durch zukünftige Einnahmen zu decken. Wird beispielsweise nach einer sorgfältigen Investitionsplanung eine Produktionsanlage errichtet, so kann über deren Aktivierung kein Zweifel bestehen, obwohl die Ausgaben in der Erwartung zukünftiger Einnahmen erfolgen. Denn es werden nicht etwa nur zukünft-

(1) Rößle, HdB, Bd.I, Sp.1094 ff (1104).

(2) S.147.

(3) Leffson, a.a.O.; vgl. auch Hax, S.61.

(4) Leffson, S.149.

(5) Vgl. Vellguth, S.59; Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.32 zu § 129 AktG; Hax, a.a.O.; Kosiol, HdB, Bd.I, Sp.1686 ff (1687).

(6) Vgl. Kosiol, a.a.O.

(7) BB 1966, S.377 ff (378).

tige Gewinne aktiviert, sondern ein Wirtschaftsgut wird aktiviert, das greifbar und bewertbar ist. Hinzu kommt seine Realisierung durch Verkauf. Ebenso ist die Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu beurteilen. Auch sie haben einen gegenwärtigen Wert, wenn dieser auch i.d.R. schwer abschätzbar ist (1). Dann liegen aber mehrwertige Erwartungen im oben dargelegten Sinn vor, so daß innerhalb einer Bandbreite nach dem Vorsichtsprinzip der Wert am unteren Bandende zu wählen ist. Ein Aktivierungsverbot ist mit dem Realisationsprinzip nicht zu be-

-
- (1) Wird deswegen der Schluß gezogen, immaterielle Anlagewerte seien keine Wirtschaftsgüter, dann dürften sie allerdings auch nicht aktiviert werden. Denn aktivierbar sind nur Vermögensgegenstände, die Gegenstand des Rechtsverkehrs sein können, also Sachen und Rechte, auch immaterielle Güterrechte (Patente, Urheberrechte, Gebrauchsmuster); Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.29 zu § 129 AktG. Da das Gesetz keine Regelung enthält, sind die GoB anzuwenden. Was danach aktivierungsfähig ist, wird nicht einheitlich beurteilt (man denke an die Aktivierungsfähigkeit des Entwicklungsaufwandes: zustimmend Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.42 zu § 132 AktG; WP-Handb., S.406, erwähnt bei Betriebseinrichtungskosten; Mutze, S.258; ablehnend Binder, BB 1956, S.537 ff). Für die Verneinung der Aktivierungsfähigkeit ist jedoch allein der Hinweis auf die Gefahren einer unsicheren und zu hohen Bewertung abzulehnen; denn Aktivierung und Bewertung sind voneinander zu trennen (Mutze, S.29). Deswegen genügt die Begründung des RegE, Kropff, S.244, zum Verbot der Aktivierungs selbstgeschaffener immaterieller Anlagewerte nicht. Bisher war es h.L., selbstgeschaffene Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken- und ähnliche Rechte mit ihren Herstellungskosten aktivieren zu können (siehe oben S.37 f). Es ist schwer verständlich, daß diese nun keine Wirtschaftsgüter mehr sein sollen; vgl. hierzu Littmann, DStR 1966, S.233 ff (240). Alewell, ZfB 1964, S.516 ff (520-522) gibt einen geordneten Überblick über die Vielzahl der in der Literatur genannten verschiedenartigen Gesichtspunkte für die Aktivierbarkeit und kommt zu dem Ergebnis (S.529), daß die einzelnen Voraussetzungen bei Werbeinvestitionen grundsätzlich (Ausnahmen sind möglich) vorliegen. Eine solche Untersuchung müßte für alle immateriellen Werte erfolgen. Darauf wird verzichtet, da es hier nur um die grundsätzliche Frage geht, ob das Aktivierungsverbot ganz allgemein mit den GoB zu begründen ist.

gründen (1). Selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen in der Handelsbilanz aktiviert werden (2). § 153 Abs.3 AktG ist nicht Ausdruck der GoB.

- c) Die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung auf die immateriellen Anlagewerte, insbesondere auf den Geschäfts- oder Firmenwert

Auch selbstgeschaffene und unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter müssen steuerlich aktiviert werden (3). Das Aktivierungsverbot stellt keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar. Insoweit dürfen in der Steuerbilanz keine stillen Rücklagen gebildet werden. Aus diesem Grund erhält das steuerlich umstrittene Problem der Absetzung für Abnutzung bzw. der Teilwertabschreibung auf immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere auf den Geschäfts- oder Firmenwert, besondere Bedeutung. In § 153 Abs.5 S.3 AktG fordert der Gesetzgeber eine planmäßige Abschreibung in mindestens 5 Jahren. Zwar war dies im allgemeinen bereits früher üblich, wurde nun aber ausdrücklich festgelegt. Dies zwingt zur erneuten Auseinandersetzung mit der abweichenden Auffassung im Steuerrecht.

- aa) Kritik an der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts durch den RFH und BFH

Der Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über die sonsti-

- (1) Es können im Einzelfall nach dem Imparitätsprinzip, wonach noch nicht realisierte Verluste ausgewiesen werden müssen, eine Aktivierung unterbleiben.
- (2) Alewell, DB 1966, S.793 f; ZfB 1964, S.516 ff (522, 526 f); Mutze, S.30; Kossack, S.59 ff; Leffson, S.289. Dieselben Überlegungen gelten auch für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter; vgl. Kossack, S.60 ff; Mutze, a.a.O.; auch noch Adler-Düring-Schmaltz, RdNr.29 zu § 129, 103 zu § 133 AktG.
- (3) Ebenso Littmann, DStR 1966, S.233 ff (240); zur Bewertung § 7 Abs.2 EStDV; die Frage, ob der anfallende Wert gewinnerhöhend wirkt, entscheidet sich nach dem sachlichen Grund des Anfalls. Die Schenkung eines Dritten ist wie eine Einlage zu behandeln. Erklärt sich dagegen der Anfall aus den inneren Beziehungen des Betriebes, so erhöht er den Gewinn; vgl. Grass, in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.21 zu § 6 EStG; Blümich-Falk, Anm.11 zu § 6 EStG.

gen aktivierten Wirtschaftsgüter (abzüglich der Schulden) hinaus innewohnt(1). Er beruht auf den künftigen Gewinnchancen des Unternehmens(2). Die erwartete gute und nachhaltige Rentierlichkeit ist der maßgebliche Gesichtspunkt für dessen inneren Wert(3). Nach ihr bemißt der Erwerber des ganzen Betriebs den wirtschaftlich vertretbaren Aufwand für den Firmenwert; er ist dann der Teil des Entgelts, der den Gegenwert für die übernommenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übersteigt(4).

Als zukünftige Gewinnchance ist der Firmenwert weder eine Sache noch ein Recht im Sinne des BGB, sondern ein abstraktes Wirtschaftsgut(5). Er ist ein im Geschäftsleben als Wirtschaftsgut anerkannter Wert, der von den persönlichen Eigenschaften des Unternehmers losgelöst ist, dem Unternehmen als solchem innewohnt und mit diesem veräußerlich und übertragbar ist(6). Ist ein Betrieb auf die persönliche Tätigkeit und Tüchtigkeit des Unternehmers abgestellt, so kann man im allgemeinen einen Geschäftswert nur dann annehmen, wenn neben den persönlichen Eigenschaften besondere, dem Unternehmen als wirtschaftlich selbständigem Organismus anhaftende Umstände festgestellt werden können(7). Die persönliche Tüchtigkeit muß sich in einem objektiven Mehrwert des Unternehmens niedergeschlagen haben(8).

Ob in einem Unternehmen ein Firmenwert vorhanden und wie hoch er ist, kann nur geschätzt werden. Die Schätzung beruht auf zahlreichen Unsicherheitsfaktoren, die überwiegend dem Einfluß des Unternehmens entzogen sind, so vor allem die Beurteilung der zukünftigen Gewinnchancen(9).

-
- (1) Urt.d.BFH I, 61/57 U v. 15.4.1958, BStBl III, S.330 f(331); ebenso Leingärtner, NB 1960, S.3 ff(3); Pflückebaum, DB 1964, Beil.Nr.18, S.1 ff(1).
 - (2) Urt.d.BFH I, 33/60 S v. 2.5.1961, BStBl III, S.365 f(366); VI, 320/64 v. 28.3.1966, StW 1966, Nr.81, Sp.269 ff(271).
 - (3) Urt.d.BFH I, 229/59 U v. 11.10.1960, BStBl III, S.509 f(510); I, 266/61 U v. 20.11.1962, BStBl 1963, III, S.59 f(60).
 - (4) Urt.d.BFH I, 229/59 U, a.a.O.
 - (5) Urt.d.BFH I, 136/52 S v. 10.3.1953, BStBl III, S.139 f(139).
 - (6) Urt.d.BFH IV, 62/60 U v. 10.11.1960, BStBl 1961, III, S.95 ff(96); I, 383/61 U v. 26.2.1964, BStBl III, S.423 f(423).
 - (7) Urt.d.BFH IV, 62/60 U, a.a.O.; I, 383/61 U, a.a.O.
 - (8) Urt.d.BFH I, 383/61 U, a.a.O.
 - (9) Urt.d.BFH I, 229/59 U v. 11.10.1960, BStBl III, S.509 f(510).

Der Firmenwert ist ein immaterieller Anlagewert, ein abstraktes Wirtschaftsgut. Eine regelmäßige Abschreibung des Firmenwerts in Form der AfA lehnt die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung ab (1). Dazu führt der BFH in dem Urteil vom 15.4.1958 (2) aus: Der Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über die sonstigen aktivierten Wirtschaftsgüter (abzüglich der Schulden) hinaus innewohnt. Seine Bedeutung liegt darin, daß wegen der in ihm enthaltenen Vorteile (Ruf der Firma, Kundenkreis, Absatzorganisation) die Erträge des Unternehmens höher oder zumindest gesicherter erscheinen als bei einem Unternehmen mit sonst gleichen Wirtschaftsgütern, bei dem aber jene Vorteile fehlen. Dieser Mehrwert ist ein einheitliches Wirtschaftsgut. Er kann nicht zerlegt werden. Zwar besteht die Möglichkeit, daß die Umstände, die zur Bildung eines entgeltlich erworbenen Geschäftswerts geführt haben, in ihrer Wirkungskraft nachlassen, sogar völlig schwinden. Gleichzeitig kann aber der Erwerb seinerseits durch geeignete Maßnahmen (Umorganisation, Kundenwerbung) den Geschäftswert auf der gleichen Höhe halten. Deswegen kann man nicht zwei voneinander getrennte Geschäftswerte annehmen, einen schwindenden derivativen und einen gleichzeitig neu entstehenden originären Geschäftswert. Dies widerspricht dem Wesen des Geschäftswerts. Aus diesem Grund dürfen keine laufenden Absetzungen auf den aktivierten Geschäftswert vorgenommen werden. Lediglich ist ein Herabgehen auf einen niedrigeren Teilwert erlaubt.

Eine Ausnahme von dem Verbot der laufenden Absetzung läßt der BFH im genannten Urteil nur dann zu, wenn es sich um den Praxiswert bei den Angehörigen der freien Berufe handelt: Im Gegensatz zu dem Geschäftswert eines gewerblichen Unternehmens ist der Wert einer freiberuflichen Praxis ausschließlich personenbezogen. Er besteht i.d.R. nur aus der Summe von Beziehungen,

-
- (1) Urt.d.RFH I, A 276/27 v. 22.12.1927, RStBl 1928, S.49; VI, A 1121/30 v. 17.7.1930, RStBl, S.633; VI, A 682/29 v. 26.11.1930, RStBl 1931, S.321 f (321); VI, A.1265/29 v. 29.7.1931, RStBl, S.852.
 - (2) I, 61/57 U, BStBl III, S.330 f (331); in späteren Entscheidungen zu erworbenen Wirtschaftsgütern mit firmenwertähnlichem Charakter beschränkt der BFH sich darauf, lediglich auf die Bestimmung des § 6 Abs.1 Nr.2 EStG hinzuweisen. Urt.d.BFH I, 407/61 U v. 8.5.1963, BStBl III, S.377 f (378); I, 188/62 U v. 22.7.1964, BStBl III, S.565 f (565).
Vgl. auch das Urt.d.RFH VI, A 1265/29 v. 29.7.1931, Bd.29, S.221 ff (223) mit ähnlicher ausführlicher Begründung, auf die der BFH zum Teil verweist.

Aussichten und Möglichkeiten, die in besonderem Maße auf dem Vertrauen des einzelnen Auftraggebers zu dem Praxisinhaber beruhen. Dieses persönliche Vertrauensverhältnis erlischt mit dem Ausscheiden des Praxisinhabers und muß vom Nachfolger neu begründet werden. Da der Praxiswert ausschließlich personenbezogen ist, verflüchtigt er sich rasch. Regelmäßige Absetzungen dürfen deswegen vorgenommen werden.

Die Auffassung der Rechtsprechung wird heute wohl einstimmig abgelehnt. Gegen sie bestehen im wesentlichen folgende Bedenken:

1) Wenn es nach der Auffassung des BFH dem Wesen des Geschäftswerts widerspricht, zwei voneinander getrennte Geschäftswerte annehmen zu können, so steht dies im Widerspruch zu § 153 Abs. 5 AktG (1). Danach wird nicht nur von der Zerlegung des Geschäftswertes in einen schwindenden derivativen und einen neu entstehenden originären Geschäftswert ausgegangen, sondern unmißverständlich die Abschreibung des schwindenden derivativen Geschäftswerts gefordert.

2) Der BFH hat nicht bewiesen, wieso der Geschäftswert nicht zerlegt und deswegen nicht abgeschrieben werden kann. Das Wesen des Geschäftswerts gibt nicht nur keine Begründung, sondern führt zum entgegengesetzten Ergebnis. Spitaler (2) bestimmt das Wesen des Geschäftswerts aus dem Wesen des Entgelts, das für diesen bezahlt wurde. Das Entgelt ist nach ihm die Vorwegnahme eines Teils der künftigen Erträge auf der Seite des Erwerbers und ein Vorgriff in diese künftigen Erträge durch den Veräußerer (3). Dieser Ansicht ist beizupflichten. Auch nach der Rechtsprechung beruht der Geschäftswert auf den künftigen Gewinnchancen. Das Entgelt stellt die Kapitalisierung der voraussichtlichen Erträge in der Höhe dar, die nach Auffassung des Veräußerers und des Erwerbers als Teil der künftigen Gewinne noch dem Veräußerer zusteht. Die Gewinnchancen werden nun von dem Erwerber laufend realisiert. Dann nehmen sie aber auch ständig ab und entwerten den Geschäftswert (4).

(1) Vgl. Spitaler, StbJb. 1959/60, S. 443 ff (449).

(2) A.a.O., S. 452 f.

(3) Ebenso Raben, FR 1962, S. 28 ff (31); Burschberg, DB 1966, S. 280 ff (281); vgl. auch Schmalenbach, S. 144: "... ein durch Kapitalisierung der voraussichtlichen Erträge berechneter Mehrwert des Geschäftes über die berechenbaren Aktiva minus Passiva." Voss, FR 1958, S. 426 ff (428) faßt den Firmenwert als eine Art Rechnungsposten auf.

(4) Hermstädt, FR 1966, S. 256 ff (257).

Die Ausgaben für den Geschäftswert sind deswegen gegen diese Gewinne zu verrechnen (1); denn sie sind insoweit Aufwendungen der folgenden Jahre, als der derivative Firmenwert schwindet (2). Die Aufwendungen sind die Gegenposten zu den Realisierungen der Gewinnmöglichkeiten (3).

Zu berücksichtigen sind auch die Überlegungen von Haver (4). Grundsätzlich stimmt er mit Spitaler überein. Daneben sieht er aber noch das Wesen des Geschäftswerts in dem bloßen Vorhandensein und Eingespultsein aller Bestandteile eines Unternehmens. Der Erwerber findet einen fertigen Betrieb vor. Für ihn ergibt sich der Geschäftswert als ein Aufwand, durch den die bei Eingründung entstehenden Anlaufkosten, also Betriebsausgaben, erspart werden sollen. Dann ist es auch gerechtfertigt, diesen Wert in der Zeit abzuschreiben, die der Aufbau des eigenen Betriebs erfordert hätte.

3) Der BFH läßt für den Praxiswert bei den Angehörigen der freien Berufe eine regelmäßige Absetzung zu. Sicherlich ist der Praxiswert i.d.R. etwas anderes als der Geschäftswert eines gewerblichen Unternehmens (5). Es gibt aber auch viele gewerbliche Betriebe, bei denen der Geschäftswert personenbezogen ist. So steht bei kleinen und mittleren Betrieben meistens die Tüchtigkeit und Leistungsfähigkeit des Inhabers im Vordergrund (6). Dann darf zumindest bei solchen Betrieben die Einheitstheorie nicht angewandt werden (7).

4) Die Aktivierung des originären Firmenwerts ist nach h.M. verboten. Die Einheitstheorie durchbricht aber dieses Verbot. Dies ergibt sich aus folgender Überlegung: Der Geschäftswert beruht auf den zukünftigen Gewinnchancen eines Unternehmens, die ihrerseits wiederum durch zahlreiche Bestimmungsgründe beeinflußt werden. Diese können objektiver oder subjektiver Art sein (8). Die objektiven ergeben sich aus den betrieblichen und marktmäßigen Verhältnissen des Unternehmens, während die subjektiven vor allem in den Fähigkei-

(1) Haver, BB 1965, S.297 ff (299); Burschberg, a.a.O.

(2) Raben, a.a.O.

(3) Littmann, NB 1951, S.65 ff (67).

(4) A.a.O.

(5) Bei dem Praxiswert schwinden die Bestimmungsgründe sicher, bei dem Geschäftswert können sie nachlassen; vgl. Spitaler, a.a.O., S.459; Burschberg, a.a.O.

(6) Vgl. Kaatz, FR 1958, S.565 f (566); Hoffmann, NB 1959, S.29 f (29).

(7) Grieger, BB 1958, S.800.

(8) Vgl. Hasenack, BFuP 1958, S.297 ff (301).

ten des Unternehmers begründet sind (1). Nach dem Verkauf des Unternehmens kann nun ein Teil der Bestimmungsgründe in seinem Einfluß auf den Geschäftswert zurückgehen bzw. ganz aufhören. Dies geschieht vor allem dann, wenn der Unternehmenserfolg entscheidend von der Tüchtigkeit des Unternehmers, also von subjektiven Umständen, abhing. Bleibt der Firmenwert dennoch auf der gleichen Höhe, so ist dies allein auf die Fähigkeiten des Erwerbers zurückzuführen. Insoweit bildet sich ein originärer Firmenwert, der unabhängig von den Leistungen und Maßnahmen des Veräußerers zustande kommt (2). Da der BFH den Firmenwert als einheitliches Wirtschaftsgut ansieht, aktiviert er den vom Erwerber geschaffenen originären Firmenwert (3). Damit setzt er sich in Widerspruch zu seiner Rechtsauffassung über die Aktivierung des originären Firmenwerts (4). Der BFH müßte zumindest ein Heruntergehen auf den Teilwert zulassen. Es ist unverständlich, warum ein selbstgeschaffener Firmenwert aktiviert werden muß, nur weil er einen schwindenden derivativen Firmenwert ersetzt (5).

5) Auch die Berufung des BFH auf § 6 Abs.1 Nr.2 EStG ist nicht überzeugend, vor allem wegen der fehlenden Begründung. Die Versuche von Raben (6),

-
- (1) Hasenack, a.a.O.; vgl. zu der Fülle von Bestimmungsgründen des Firmenwerts die Aufzählung bei Klinger, DB 1959, S.29 ff (29).
 - (2) Dies ist besonders deutlich in dem von Risse, BB 1963, S.1473 f (1474) gegebenen Beispiel: Ein Unternehmer erwirbt einen Betrieb, muß aber nach einigen Monaten eine völlig andere Fabrikation für einen völlig anderen Kundenkreis aufbauen, da er sich über die Zukunftsaussichten der Branche geirrt hat. Gelingt ihm der Aufbau, so erhält er den Geschäftswert des Unternehmens. In einem solchen Fall ist es offenkundig unlogisch, den originären Firmenwert mit dem derivativen zu einer Einheit zu verbinden. Spitaler, StbJb.1959/60, S.443 ff (460) weist noch darauf hin, daß es gedanklich gewaltsam und wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sei, einen wirtschaftlichen Wert, der erst durch den Erwerber geschaffen wird, der durch seinen Kostenaufwand zustande kommt, mit einem wirtschaftlichen Wert zu identifizieren, den er von seinem Vorgänger entgeltlich übernommen hat.
 - (3) Hasenack, a.a.O., S.301 f; Klinger, a.a.O., S.31; Hast, S.286.
 - (4) Der BFH verstößt damit auch gegen den Grundsatz der Einzelbewertung; vgl. Burschberg, a.a.O., S.282.
 - (5) Hoffmann, NB 1959, S.29 f (29); Haver, a.a.O., S.299.
 - (6) FR 1962, S.28 ff.

Hermstädt (1), Leingärtner (2), im Wege der Auslegung die Ansicht des BFH zu widerlegen, zeigen zumindest, daß allein der Hinweis auf § 6 Abs.1 Nr.2 EStG nicht genügt (3).

Zusammenfassend kann in Übereinstimmung mit Grass (4) festgehalten werden: Das Abschreibungsverbot beim Geschäftswert entspricht "nicht mehr den gegenwärtigen Rechtserkenntnissen, der herrschenden Betriebswirtschaftslehre und den Lebenserfahrungen. Es widerspricht auch dem rechtspolitischen Ziel einer Angleichung des innerdeutschen Handels- und Steuerrechts, des Steuerrechts der EWG-Länder und der Wettbewerbsgleichheit innerhalb der EWG".

bb) Die sogenannten geschäftswertähnlichen immateriellen Wirtschaftsgüter

Da der BFH für den Geschäftswert planmäßige Absetzungen für Abnutzung untersagt, kommt der oft sehr schwierigen Abgrenzung des Geschäftswerts von anderen ähnlichen Wirtschaftsgütern große Bedeutung zu. So hat einerseits der BFH wiederholt das Vorliegen immaterieller Wirtschaftsgüter mit firmenwertähnlichem Charakter angenommen (5) und Absetzungen für Abnutzungen verboten:

Das Entgelt für die Überlassung des Rechts zum Betrieb einer Omnibuslinie (6); Aufwendungen für den Erwerb eines genehmigten Güterfernverkehrsunternehmens (7); Aufwendungen für ein unbefristetes Wettbewerbsverbot (8). Im Zu-

(1) FR 1966, S.256 ff (258 f).

(2) NB 1960, S.3 ff (4 f).

(3) A.A. von Wallis, NB 1967, S.21 ff (24).

(4) In Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.39 b zu §§ 4, 5 EStG, S.255; ebenso Burschberg, a.a.O., S.283.

(5) Eine umfangreiche Übersicht über die Rechtsprechung zum Geschäftswert bzw. zu den immateriellen Wirtschaftsgütern mit firmenwertähnlichem Charakter und den übrigen immateriellen Wirtschaftsgütern findet sich in DB 1966, S.1412.

(6) Urt.d.BFH I, 209/55 U v. 13.3.1956, BStBl III, S.149 f (150).

(7) Urt.d.BFH I, 407/61 U v. 8.5.1963, BStBl III, S.377 f (378); IV, 186/60 U v. 10.7.1963, BStBl III, S.501 f (501).

(8) Urt.d.BFH I, 116/57 U v. 28.10.1958, BStBl 1959, III, S.242. Zur Abschreibung bei gleichzeitiger Übernahme der Kundschaft Urt.d.BFH I, 184/185/61 U v. 2.5.1962, BStBl III, S.308 f (309); vgl. Offerhaus, DStR 1966, S.109 ff (110).

sammenhang mit der Aktivierung von Aufwendungen für den Verzicht auf eine persönliche Apothekenkonzession ist als Abgrenzungskriterium für den BFH (1) entscheidend, ob der die Apotheke weiterführende Beschwerdeführer von einem Konzessionsnachfolger ebenfalls ein entsprechendes Entgelt erhalten werde. Da dies im höchsten Maße unwahrscheinlich war, handelte es sich nach dem BFH um ein nach § 7 EStG absetzungsfähiges Wirtschaftsgut.

Andererseits bemüht sich die Rechtsprechung, den Begriff des Geschäftswerts eng zu fassen (2). Nicht zum Geschäftswert gehören: Patente (3), Erfindungen (4), Rezepte und Schutzmarken (5). Es kann auf den Überblick zur Rechtsprechung des RFH und BFH verwiesen werden (6).

Schwierig ist in vielen Fällen die Abgrenzung des Geschäftswerts von den übrigen immateriellen Wirtschaftsgütern (7). Auch bestehen gegen das Abschreibungsverbot bei den mit dem Geschäftswert vergleichbaren Wirtschaftsgütern große Bedenken (8). "Unbefriedigend ist auch die Aufsplitterung und Einengung des Geschäftswertes durch den Praxiswert und die Menge der unklaren aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgüter." (9).

II. Die Bildung von Rückstellungen und Wertberichtigungen

Nach § 152 Abs. 7 AktG dürfen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Ferner dürfen Rückstellungen gebildet werden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraum beseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,

(1) Urt. IV, 355/61 U v. 26.7.1962, BStBl III, S.390 f (391).

(2) Haver, a.a.O., S.297; Hoffmann, a.a.O., S.30; Grieger, BB 1958, S.1120.

(3) Urt.d.RFH VI, A 25/36 v. 11.3.1936, RStBl, S.786 f (786).

(4) Urt.d.RFH VI, A 895/34 v. 28.11.1934, RStBl 1935, S.126.

(5) Urt.d.RFH I, A 17/34 v. 29.6.1934, RStBl, S.1075 ff (1076).

(6) Vgl. S.130 ff.

(7) Hierzu Littmann, RdNr.388 ff zu §§ 4, 5 EStG.

(8) Vgl. Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.39 b zu §§ 4, 5 EStG, S.255.

(9) Grass, a.a.O.; vgl. auch Burschberg, a.a.O., S.283.

2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden. Diese Regelung ist für die handels- und steuerrechtliche Rückstellungspraxis besonders wichtig. Denn nach § 152 Abs.7 S.3 AktG dürfen für andere als die aufgezählten Zwecke keine Rückstellungen gebildet werden. Dieser Satz hat nicht nur deklaratorischen Charakter (1). Nach dem Ausschlußbericht (2) ist der Wirtschaftsausschuß davon ausgegangen, "daß im Aktiengesetz die Gesichtspunkte, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, abschließend aufgeführt werden sollten. Andernfalls müßte mit einer für die Klarheit und Übersichtlichkeit der Jahresabschlüsse gefährlichen Ausweitung des Rückstellungsbegriffs gerechnet werden". Damit enthält § 152 Abs.7 S.3 AktG ein Passivierungsverbot (3), soweit künftige Ausgaben als Aufwand des abgelaufenen Jahres nicht unter die gesetzlich geregelten Rückstellungstatbestände fallen (4).

Die steuerliche Rechtsprechung hat neben den in § 152 Abs.7 AktG aufgezählten Fällen auch Rückstellungen für selbständig bewertbare Betriebslasten, zur Verteilung von Einnahmen und für drohende Verluste zugelassen. Es erhebt sich die Frage, ob solche Rückstellungen noch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden dürfen.

Die Lehre von der rückstellungs- und bewertungsfähigen Betriebslast wurde vor allem im Zusammenhang mit den Rückstellungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung entwickelt (5). Diese sind nun ausdrücklich anerkannt. Denn wegen des Grundsatzes, daß die Steuerbilanz der Handelsbilanz folgt, wäre ihre steuerliche Anerkennung gefährdet, wenn sie in der Handelsbilanz nicht gebildet werden dürften (6). Die bisherige Rechtsprechung hat insoweit wohl keine allzu große Bedeutung mehr. Der BFH (7) erkennt darüber hinaus

(1) So aber Littmann, DStR 1966, S.233 ff (239).

(2) Kropff, S.236.

(3) Döllerer, BB 1965, S.1405 ff (1411).

(4) Weiterhin können aber solche Beträge auf der Passivseite ausgewiesen werden, die unter andere Posten des Gliederungsschemas fallen, beispielsweise als Wertberichtigung oder Rücklage; vgl. Döllerer, a.a.O.

(5) Vgl. oben S.53 ff.

(6) So der Ausschlußbericht, Kropff, S.237.

(7) Vgl. oben S.54 f; so die Urt. IV, 549/53 U v. 31.5.1954, BStBl III, S.222 f (223); I, 149/54 S v. 19.7.1955, BStBl III, S.266 f (267); I, 174/55 S v. 27.9.1955, BStBl III, S.366 ff (368); I, 139/62 U v. 26.2.1964, BStBl III, S.333 f (334).

aber allgemein die selbständig bewertungsfähige Betriebslast als rückstellungsfähigen Sachverhalt an. Allerdings befaßt sich ein Teil der Urteile mit Rückstellungen, die wohl heute auch unter § 152 Abs.7 AktG fallen; beispielsweise behandeln sie Pensionsrückstellungen (1) oder die Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung aus einem Pachtvertrag, kostenlos unbrauchbar gewordene Betriebsgegenstände zu ersetzen (2). Soweit aber die Rechtsprechung die Gefahr der Ausweitung in sich birgt, kann sie nicht unter Berufung auf die gesetzliche Regelung daran gehindert werden, so wünschenswert dies auch im Interesse einer einheitlichen handels- und steuerrechtlichen Rechtsanwendung sein mag. Denn § 152 Abs.7 AktG kann nicht als Ausdruck der GoB angesehen werden. Diesen entsprechen vielmehr die Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung von Aufwendungen (3). Danach sollen aber "Ausgaben, die später gemacht werden, wirtschaftlich aber das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen...", im Interesse einer zutreffenden Aufwandsverteilung das abgelaufene Wirtschaftsjahr belasten" (4). Von Bedeutung ist auch hier entsprechend der Aktivierung von Aufwendungen - nur im umgekehrten Sinne - der Begriff des passiven Wirtschaftsguts (5). Im wesentlichen kann dabei auf das bereits Ausgeführte verwiesen werden (6).

Was die Rückstellung zur Verteilung von Einnahmen angeht (7), so ist sie in Wirklichkeit ein transitorischer passiver Abgrenzungsposten und wird nunmehr ausdrücklich in § 152 Abs.9 Nr.2 AktG genannt und ist darunter auszuweisen (8).

Auch die Rückstellungen für drohende Verluste (9) sind weiterhin zulässig. Sie fielen bisher unter § 131 Abs.1 B IV AktG 1937. Der Sache nach hat sich daran durch § 152 Abs.7 AktG nichts geändert (10). Eine ungewisse Verbindlich-

-
- (1) Urt.d.BFH IV, 549/53 U, a.a.O., S.222 f; I, 174/55 S, a.a.O., S.366 ff.
 - (2) Urt.d.BFH I, 149/54 S, a.a.O., S.266 f.
 - (3) Hierauf wird bei der Behandlung der Rechnungsabgrenzung ausführlich eingegangen; es wird auf diese Darstellung verwiesen; siehe unten S. 154.
 - (4) Urt.d.BFH I, 130/62 U v. 26.2.1964, BStBl III, S.333 f (334).
 - (5) Vgl. oben S.55 und S.133 ff.
 - (6) Siehe FN 5.
 - (7) Vgl. oben S.55 f.
 - (8) Littmann, a.a.O., S.338.
 - (9) Im Sinne der negativen Erfolgsbeiträge von Leffson, S.175 FN 6.
 - (10) Vgl. oben S.51.

keit ist bereits dann gegeben, wenn das Entstehen der Verbindlichkeit erst droht (1). Andernfalls dürften beispielsweise keine Prozeßrückstellungen mehr gebildet werden, was kaum vom Gesetzgeber beabsichtigt sein kann. Littmann (2) schreibt richtig: "Vielmehr muß man ganz allgemein sog. Rückstellungen wegen drohender Verluste zu den Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten rechnen. Es handelt sich hier um eine eingespielte Terminologie, die bei der Auslegung der Vorschrift nicht unberücksichtigt bleiben kann."

Zum Schluß ist noch darauf hinzuweisen, daß es § 152 Abs.7 S.2 Nr.1 AktG genügen läßt, wenn die im Geschäftsjahr unterlassenen Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden. Steuerlich wird dagegen die Durchführung der Instandhaltungsarbeit innerhalb von drei Monaten nach der Bilanzaufstellung verlangt (3). Nach den GoB (4) wird wohl das Steuerrecht dieser Erweiterung folgen müssen.

Was die Vornahme von Wertberichtigungen angeht, so dürfen diese nach § 152 Abs.6 AktG nur zu Sachanlagen, zu Beteiligungen, zu Wertpapieren des Anlagevermögens und als Pauschalwertberichtigung wegen des allgemeinen Kreditrisikos zu Forderungen vorgenommen werden (5). Die Wertberichtigungen sind gesondert zu jedem Posten auszuweisen. "Daraus folgt, daß Wertminderungen bei den Vorräten und bei den anderen nicht zum Anlagevermögen zählenden Gegenständen bereits auf der Aktivseite der Jahresbilanz bei der Ermittlung des Wertansatzes zu berücksichtigen sind. Für Wertberichtigungen ist hier kein Raum" (6). Im wesentlichen sind für die Regelung formale Gründe maßgeblich (7). Es geht dabei um die Übersichtlichkeit und Klarheit der Jahresbilanz. Es bestehen keine Bedenken dagegen, daß Handels- und Steuerbilanz dem § 152 Abs.6 AktG folgen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß die jetzige aktienrechtliche

(1) Littmann, a.a.O.

(2) A.a.O.

(3) Vgl. oben S.54 f; Urt.d.BFH I, 54/54 U v. 15.2.1955, BStBl III, S.172 f (173).

(4) Vgl. unten S.155 ff. Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung von Aufwendungen.

(5) Vgl. oben S.73.

(6) Begründung RegE, Kropff, S.235.

(7) Vgl. die Ausführungen des Ausschlußberichts, Kropff, S.234.

Regelung der Rückstellungen und Wertberichtigungen für die Handels- und Steuerbilanz nur wenig Neues gebracht hat (1).

III. Die Beschränkung auf die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne

Zu unterscheiden sind die transitorischen von den antizipativen Posten. Das neue Aktiengesetz verbietet in § 152 Abs. 9 die Bildung von antizipativen Posten (2). In der Sache ändert sich dadurch nichts; die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle sind nunmehr als Forderungen (3) bzw. Verbindlichkeiten auszuweisen.

§ 152 Abs. 9 AktG begrenzt darüber hinaus die Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten auf die sogenannten transitorischen Posten im engeren Sinne (4). Diese Regelung wird von einem Teil des Schrifttums als GoB angesehen, der für die Handelsbilanz und über § 5 EStG für die Steuerbilanz maßgeblich sei (5); deswegen verlangt man eine Änderung der Rechtsprechung des BFH (5). Es geht vor allem um die Frage, wo die Grenzen für die Aktivierung von Aufwendungen zu ziehen sind.

1. Die Rechtsprechung des BFH

Der BFH hat die Aktivierung von Aufwendungen in der Form aktiver Rechnungsabgrenzungsposten hinsichtlich der Umsatzsteuer auf Anzahlungen für nicht

-
- (1) Für die Rückstellungen ebenso: Littmann, DStR 1966, S. 233 ff (238); Birkholz, BB 1966, S. 709 ff (711); wohl auch Thiel, ZfbF 1966, S. 544 ff (550 f).
 - (2) Vgl. oben S. 67 f.
 - (3) A.A. Albach, NB 1966, S. 178 ff (187).
 - (4) Vgl. oben S. 66 f.
 - (5) Vgl. Döllerer, BB 1965, S. 1405 ff (1408 f); Steuck, NB 1966, S. 149 ff (158); Vogel, DB 1966, S. 909 ff (910); Greiffenhagen, FR 1966, S. 476 ff (478); Grass, in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 39 g zu §§ 4, 5 EStG, S. 263; Saage, NB 1967, S. 1 ff (6-8); von Wallis, S. 21 ff (23); wohl auch Kormann, BB 1966, S. 1277 ff (1279); Fasold, StbJb. 1966/67, S. 407 ff (421 f). A.A. Littmann, DStR 1966, S. 233 ff (239); Birkholz, BB 1966, S. 709 ff (711).

vollendete Bauten (1) und von Ausgaben bei einer stoßweisen Werbung (2) bejaht. Im wesentlichen wird diese Rechtsprechung mit dem Erfordernis einer dynamischen Periodenabgrenzung begründet. Besondere Bedeutung kommt dabei dem Begriff "Wirtschaftsgut" zu. Dies wurde bereits ausführlich im zweiten Hauptteil dargelegt (3). Auch auf den Begriff des Wirtschaftsguts wurde bereits eingegangen (4). Insoweit kann hierauf verwiesen werden. Zu beachten ist aber, daß der BFH die Aktivierung von Aufwendungen auch auf andere Überlegungen stützt, die mit dem Gedanken der Rechnungsabgrenzung verwandt sind (5). So verlangt der BFH mit Hilfe des Begriffs "Wirtschaftsgut" z.B. grundsätzlich die Aktivierung von immateriellen Wirtschaftsgütern, unabhängig davon, ob sie entgeltlich erworben worden sind oder selbst erstellt wurden (6). Auch fordern seiner Ansicht nach (7) die Grundsätze über die Behandlung des schwebenden Vertrages die Aktivierung von Aufwendungen.

2. Die Stellungnahme der Literatur

Die Stellungnahme der Literatur zu der Rechtsprechung ist uneinheitlich. Diskutiert wird vor allem darüber, inwieweit die dynamische Bilanzauffassung im Bilanzsteuerrecht anzuwenden ist. So hält Hoffmann (8) nur auf dynamischer Grundlage eine zuverlässige und gleichmäßige Besteuerung für möglich. Nach Müller (9) ist die dynamische Bilanztheorie zum Leitgedanken der steuerlichen Gewinnermittlung geworden. Auch Körner (10) sieht die Steuerbilanz rein dynamisch. Bühler-Paulick (11) meinen, daß die Steuerbilanz als Er-

- (1) Urt.d.BFH I, 290/56 U v. 13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333); IV, 222/56 U v. 22.5.1958, BStBl III, S.333 ff.
- (2) Urt.d.BFH I, 167/62 U v. 9.10.1962, BStBl 1963, III, S.7 ff (8); IV, 433/62 S v. 25.10.1963, BStBl 1964, III, S.138 f (138); I, 57/62 v. 9.6.1964, HFR 1965, S.6, Nr.5.
- (3) S.69 ff.
- (4) S.133 ff.
- (5) Vgl. Döllerer, BB 1965, S.326 ff (327).
- (6) Darauf wurde ausführlich auf S.129 ff eingegangen.
- (7) Urt.d.BFH IV, 222/56 U v. 22.5.1958, BStBl III, S.333 ff (334); Gutachten d.BFH I, D 1/58 S v. 26.1.1960, BStBl III, S.191 ff.
- (8) StbJb.1954/55, S.19 ff (23).
- (9) StbJb.1956/57, S.209 ff (249).
- (10) BB 1964, S.798 ff (800).
- (11) RdNr.3 zu § 4 EStG.

folgsbilanz primär eine dynamische Funktion erfülle, wenn auch ihre Ziele es mit sich bringen, daß Steuerrecht und dynamische Bilanztheorie in Einzelheiten divergieren. Für Döllerer (1) besteht der Zweck der Jahresbilanz in erster Linie darin, den richtigen, den periodengerechten Gewinn des Geschäftsjahrs zu ermitteln, mit der Einschränkung aber, daß die richtige Periodengrenzung nicht über alles gehe. Im wesentlichen derselben Ansicht ist Gnam (2), der die Annäherung der Handelsbilanz - und damit auch der Steuerbilanz - an die dynamische Bilanz ohne Bedauern feststellt, gleichzeitig aber mahnt, in klarer Erkenntnis der Schwächen jeder periodischen Ergebnisrechnung extreme Entwicklungen zu vermeiden.

Bereits einige der genannten Autoren vertreten für die Steuerbilanz letztlich keinen rein dynamischen Standpunkt. Damit stehen sie mit ihrer Ansicht einem Teil des Schrifttums nahe, der eine dualistische Bilanzauffassung erkennen läßt. So geht Hauck (3) davon aus, daß erst die Verbindung der Vermögensrechnung mit der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung sowohl statischer als auch dynamischer Gesichtspunkte praktisch zu einer befriedigenden Lösung führen kann. Littmann (4) spricht von einer imparitätisch statisch-dynamischen Steuerbilanz. Auch Flume (5), Everding (6), Heißmann (7), Frey (8) und Blümich-Falk (9) halten die Steuerbilanz nicht nur für einen Ausdruck der dynamischen Bilanzauffassung, sondern weisen auch auf ihre statische Funktion hin, Flume und Everding vor allem durch die Betonung des Begriffs "Wirtschaftsgut".

Abgelehnt wird die dynamische Bilanzauffassung von Jacob (10), Feuerbaum (11) und Mauve (12). Jacob (13) findet das Überwechseln der Rechtsprechung

(1) BB 1959, S.1217 ff (1219).

(2) StBpr.1961, S.161 ff (164).

(3) StbJb.1960/61, S.265 ff (266).

(4) BB 1964, S.651 ff (657).

(5) DB 1958, S.1045 ff (1050).

(6) StW 1959, Sp.169 ff (172).

(7) DB 1963, S.737 ff (738).

(8) DB 1963, S.349 ff (350).

(9) Anm.7 zu § 5 EStG, S.441.

(10) WPg 1959, S.304 ff (304).

(11) BB 1965, S.135 ff (138); DB 1966, S.1697 ff (1703).

(12) BB 1965, S.415 ff (416).

(13) A.a.O.

zur dynamischen Bilanzauffassung eine Besorgnis erregende Entwicklung und Abirrung vom Gesetz. Nach Feuerbaum (1) ist von der dynamischen Bilanz Abstand zu nehmen, da sie auf heute nicht mehr gegebenen Voraussetzungen (statische Wirtschaftsverhältnisse) beruht, und auch für Mauve (2) ist die dynamische Bilanz nicht maßgebend.

Diese unterschiedlichen Auffassungen sind im wesentlichen auf folgendes zurückzuführen: § 5 EStG verweist auf die handelsrechtlichen GoB. Die dynamische Bilanztheorie kann dann aber auf die Steuerbilanz nur angewandt werden, wenn sie zu diesen Grundsätzen zu zählen ist (3). Offenbar sind für den BFH (4) und einen Teil der Autoren (5) die Grundsätze der dynamischen Bilanztheorie zu GoB geworden. Meistens wird dies aber nicht begründet (6). Damit setzt sich der BFH dem Vorwurf aus, nicht Recht anzuwenden, sondern unbefugt eine wissenschaftliche Lehre fortzuentwickeln (7). Nach Anderson (8) verkennt der BFH die Grenzen seiner Rechtsmacht und gefährdet die Rechts-

(1) A.a.O.

(2) A.a.O.

(3) Diese allgemein anerkannte Auffassung wird von Körner, a.a.O., S.800 f, 803, offensichtlich nicht beachtet.

(4) Vgl. Urt.d.BFH I, 13/52 U v. 1.4.1952, BStBl III, S.143 f (144): Dynamische Bilanz als allgemeine Bilanzierungsgrundsätze; Gutachten des BFH I, D 2/53 S v. 5.5.1953, BStBl III, S.224 f (224): Grundsätze des Einkommensteuerrechts und der dynamischen Bilanzauffassung; ebenso Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 ff (111); I, 46/57 U v. 13.8.1957, BStBl III, S.350 f (351); I, 290/56 U v. 13.5.1958, BStBl III, S.331 ff (333).

(5) Hoffmann, a.a.O., S.22; Müller, a.a.O., S.249.

(6) Lediglich im Urt.d.BFH IV, 269/54 U v. 15.9.1955, BStBl III, S.345 ff (346): "Im Zuge der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre und des Einkommensteuerrechts (§§ 4, 5 EStG), vor allem infolge der von diesen grundsätzlich übernommenen dynamischen Bilanzauffassung, hat die kaufmännische und ihr folgend die steuerliche Praxis die Jahresbilanz des Kaufmanns von einer reinen Vermögensdarstellung zu einer eine Rechnungsperiode abschließenden, auf dem Grundsatz der Abgrenzung von Aufwand und Ertrag beruhenden Erfolgsbilanz ausgestaltet."

(7) Vgl. Steuck, NB 1966, S.149 ff (157); Mutze, StBpr. 1961, S.141 ff (143).

(8) S.29.

sicherheit. "Soweit ... die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Grundsätze der dynamischen Bilanzlehre anwendet", schreibt Anderson (1) als Schlußwort, "obwohl diese Grundsätze nicht zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gehören, oder soweit sie die zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gehörenden Grundsätze der dynamischen Bilanzauffassung von sich aus weiter fortentwickelt, verstößt sie gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung und somit gegen das Grundgesetz." In seiner Kritik geht aber Anderson, wie bereits erwähnt (2), davon aus, daß die GoB als die Bilanzierungsregeln, die unter den bilanzierenden Kaufleuten bewußt als ordentliche Bilanzierungsregeln empfunden und angewendet werden, empirisch ermittelt werden müssen. Diese Ansicht wurde als unhaltbar abgelehnt (3). Damit allein ist Anderson noch nicht widerlegt. Der BFH ist den Beweis für seine Auffassung schuldig geblieben. Selbst wenn aber heute bestimmte Grundsätze der dynamischen Bilanztheorie zu GoB geworden sind, bleibt noch der Einwand bestehen, der BFH verkenne die dynamische Bilanzauffassung, wenn er sich über das Vorsichtsprinzip hinwegsetze (4).

3. Die Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung

Die Erfolgsrechnung ist notwendigerweise eine Periodenrechnung (5). Eine Erfolgsrechnung, die sich auf die gesamte Lebensdauer einer Unternehmung bezieht, ist für den Unternehmer unbrauchbar (6). Denn dieser Erfolg, der sog. Totalerfolg der Unternehmung, kann erst nach dessen Liquidation ermittelt werden (7). Die deswegen notwendige Aufteilung der gesamten Lebensdauer der Unternehmung in Perioden führt zur Ermittlung des Periodenerfolges. Damit wird die Periodenabgrenzung zum Kernproblem der Erfolgsrechnung (8).

Für die Zuordnung zu Rechnungsperioden sind das Realisationsprinzip (9) und

(1) S.79.

(2) S.86.

(3) Vgl. oben S.93 ff.

(4) Vgl. Anderson, S.49 f, 57. Dies beachtet aber Urt.d.BFH I, 46/57 U v. 13.8.1957, BStBl III, S.350 f (351).

(5) Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, S.29.

(6) Vgl. Schmalenbach, S.65.

(7) Leffson, S.129.

(8) Kosiol, S.44 (Bilanzreform...).

(9) Vgl. oben S.140 ff.

das Imparitätsprinzip (1) allgemein bekannt. Das Realisationsprinzip legt fest, welcher Periode Erträge zuzurechnen sind. Nach dem Imparitätsprinzip sind bestimmte unrealisierte Verluste zu berücksichtigen (2). Im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des BFH (3) kommt aber der Periodenzugehörigkeit der Aufwendungen besondere Bedeutung zu. Denn danach dürfen, wie bereits mehrfach erwähnt (4), grundsätzlich die Ausgaben nur das Jahresergebnis der Wirtschaftsperiode mindern, zu der sie wirtschaftlich gesehen als Aufwand gehören und auf deren Ertrag sie sich auswirken. Da Aufwendungen vor allem deswegen gemacht werden, um Erträge zu erzielen, ergibt sich eine enge Beziehung zwischen Aufwand und Ertrag (5). Wann und in welcher Weise Erträge bilanziert werden, legt das Realisationsprinzip fest. Dann ist damit aber auch die Periodenzugehörigkeit der Aufwendungen bestimmt, die der Sache nach auf bestimmte Erträge bezogen werden können. "Sie sind der Periode zuzuweisen", schreibt Leffson (6), "in der der Ertrag 'realisiert' wird und damit auf der Ertragseite der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint. Bei dieser Zurechnung der Aufwendungen ist es grundsätzlich gleichgültig, ob der entsprechende Ertrag der Sache oder der Zeit nach periodisiert worden ist."

Die Abgrenzung der Zeit nach ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Sie betrifft vor allem solche Aufwendungen und Erträge, die ihrer Natur nach zeitraumbezogen anfallen (7). Sie werden, soweit Zahlungsvorgänge erfolgten, mit Hilfe der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne bilanziert (8).

Es kann nun keinen Zweifel darüber geben, daß bei der periodengerechten Aufwandsverteilung ebenso wie bei der Bilanzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter dem Vorsichtsprinzip besondere Bedeutung zukommt. Auch Leffson (9) weist auf die Grenzen hin, mit Hilfe von Aktivierungen und Passivierungen Aufwendungen und Erträge zu periodisieren. "Erstens muß Rechenschaft

(1) Hierzu Leffson, S.174 ff.

(2) Vgl. Leffson, S.183.

(3) Vgl. oben S.70 f.

(4) S.70 f.

(5) Leffson, S.136. Kosiol. HdB, Bd.I, Sp.280 ff (281).

(6) S.137; Walb, Finanzwirtschaftliche Bilanz, S.79: "Einem erzielten Ertrag muß der entsprechende Aufwand, einem erforderlich gewordenen Aufwand der entsprechende Ertrag gegenübergestellt werden."

(7) Leffson, S.139.

(8) Vgl. S.66 ff.

(9) S.130.

zeitnahe gegeben werden, so daß in ganz erheblichem Umfang Schätzungen an die Stelle sicherer Werte treten müssen. Zweitens entstehen in der Zeit mancherlei positive und negative Erfolgskomponenten, ohne sofort greifbar zu werden, daß sie im Jahresabschluß berücksichtigt werden können... Insofern bedeutet die Abgrenzung der Perioden immer einen künstlichen Schnitt in einen fließenden Prozeß." (1) Mit Hilfe des Vorsichtsprinzips kann nun aber nicht ein allgemeines Aktivierungsverbot für die sogenannten transitorischen Posten im weiteren Sinne begründet werden. Das Vorsichtsprinzip in seiner oben dargelegten (2) konkreten und engen Form ist allein bei der Schätzung unsicherer Werte und bei der Frage zu berücksichtigen, inwieweit Aufwendungen der Sache nach auf bestimmte Erträge bezogen werden können.

Zusammenfassend gilt als Grundsatz für die sachliche Abgrenzung der Aufwendungen, daß alle Aufwendungen, die mit dem Ziel vorgenommen werden, bestimmte realisierte oder noch nicht realisierte Erträge zu erzielen, entsprechend dem Ertragsanfall zu periodisieren sind (3). Aus diesem Grundsatz fließen dann die unteren Grundsätze der Aktivierung und Passivierung von Ausgaben und der späteren Auflösung dieser Aktiv- und Passivposten (4).

Der hier entwickelte Grundsatz für die sachliche Abgrenzung der Aufwendungen ist wesentliches Element der dynamischen Bilanzauffassung. Deswegen muß noch kurz auf das Verhältnis zwischen den GoB und den einzelnen Bilanzauffassungen eingegangen werden (5): Das System der Grundsätze wurde allein aus dem Zweck von Buchführung und Jahresabschluß gewonnen (6). Er besteht darin, Rechenschaft zu legen. Denn es gehört zum Wesen jeder unternehmerischen Betätigung, "daß der Unternehmer" - er kann Einzelkaufmann, Geschäftsführer, Vorstand, aber auch ein Gremium mehrerer Personen sein - "sich zur Kontrolle der Dispositionstätigkeit der abgeschlossenen Periode und als Maß für die Planung der Zukunft Rechenschaft über den Ablauf der wirtschaftlichen Betätigung und ihr Ergebnis ablegt." (7) Die Rechenschaft soll also den Erfolg des Unternehmens aufzeigen. Es kann sich aber nur um den Periodenerfolg

(1) Leffson, a.a.O.

(2) S.136 ff.

(3) Vgl. Leffson, S.138.

(4) Vgl. Leffson, S.137; zu diesen unteren Grundsätzen vgl. Schmalenbach, S.66 ff, über den Aufbau der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung.

(5) Vgl. bereits oben S.96 ff.

(6) Vgl. oben S.96 f, 103 ff.

(7) Leffson, S.47.

handeln, so daß die Periodenabgrenzung das zentrale Problem der Erfolgsrechnung ist. Damit wird nicht einfach die dynamische Bilanztheorie in toto übernommen. "Der mit dem Jahresabschluß gelegten Rechenschaft liegt allein das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, nicht aber eine bestimmte Bilanzauffassung zugrunde." (1) Dies hindert jedoch nicht daran, Elemente der dynamischen Bilanztheorie zu übernehmen, soweit sie sich in das System der Grundsätze einfügen lassen und eine über den Kreis der Vertreter der einzelnen Bilanzauffassungen hinausgehende Anerkennung gefunden haben (2).

Diesem Ergebnis kann nicht entgegengehalten werden, daß es die handelsrechtlichen Vorschriften über die Aufstellung der Bilanz (§§ 38 ff HGB) auf den Vermögensnachweis abstellen und damit von der statischen Bilanzauffassung ausgehen (3). Denn einmal knüpft die steuerliche Erfolgsrechnung an die Handelsbilanz an, was nicht verständlich wäre, wenn die Handelsbilanz nur statisch zu sehen ist (4). Zum anderen weist § 38 HGB auf die sich ändernden GoB hin, wobei sich der Gesetzgeber ihrer Wandlungsfähigkeit bewußt war und auf eine starre Regelung verzichtet hat (5). Auch geht aus der Formulierung des § 149 Abs.1 S.2 AktG hervor, daß der Gesetzgeber besonderen Wert auf die Ermittlung des Jahreserfolges legt. Während in § 129 Abs.1 AktG 1937 nur von der Lage der Gesellschaft die Rede ist, muß nunmehr der Jahresabschluß "einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage" geben.

4. Der Begriff "Wirtschaftsgut"

§ 6 EStG verlangt für Aktivierung und Bewertung das Vorliegen eines Wirt-

- (1) Leffson, S.65. Mellerowicz, WPg 1961, S.345 ff (345): "...ergeben sich die meisten Anhaltspunkte für die Beurteilung der betriebswirtschaftlichen Richtigkeit oder Zweckmäßigkeit von Buchführungs- und Bilanzierungsmaßnahmen, vor allem aus der dynamischen Bilanzauffassung, ergänzt durch die organische Bilanzauffassung und die Übung des ordentlichen Kaufmanns."
- (2) Ebenda.
- (3) Vgl. Steuck, NB 1966, S.149 ff (151); Gnam, StBpr. 1961, S.161 ff (162).
- (4) Bühler-Scherpf, S.145.
- (5) Vgl. Bühler-Scherpf, a.a.O., S.28 f.

schaftsguts (1). Damit wurde dieser Begriff zum zentralen Begriff des Bilanzsteuerrechts (2). Was ein Wirtschaftsgut ist, definiert das EStG nicht. § 6 EStG regelt nur, wie zu bewerten ist; was - als Wirtschaftsgut - zu bewerten ist, ergibt sich aus den §§ 4, 5 EStG (3), letztlich also aus den GoB. Sie bestimmen den Inhalt des Begriffs "Wirtschaftsgut" (4). Entsprechend dieser gesetzlichen Regelung hält die Rechtsprechung für die Aktivierung von Aufwendungen an dem Vorliegen eines Wirtschaftsguts fest (5). Soweit ersichtlich, hat der BFH nur einmal die Auffassung vertreten, daß allein die dynamische Periodenabgrenzung maßgeblich sei. Im Urteil der IV. Senats vom 22.5.1958 (6) heißt es: "Der Senat hält aber diesen Gesichtspunkt im Ergebnis nicht einmal für entscheidend, da die Frage der aktiven Rechnungsabgrenzung nicht von der Schaffung eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes, sondern von der richtigen periodengemäßen Aufwandsverteilung abhängt." Diese Auffassung findet sich später nicht mehr. Insofern hat Littmann (7) recht: Mit Hilfe des Begriffs "Wirtschaftsgut" hat die Rechtsprechung unter ausdrücklicher Berufung auf das geltende Recht die Ansprüche der Superdynamiker zurückgewiesen, die Bilanzen in Übersichten reiner Verrechnungsposten zu verwandeln. Allerdings hat der BFH den Begriff "Wirtschaftsgut" teilweise dynamisiert (8). Nach dem Urteil vom 26.2.1964 (9) ist der "Begriff 'Wirtschaftsgut' ... nach bilanzrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen...", wobei auch der Grundsatz richtiger Periodenabgrenzung Beachtung verdient". Dadurch neigt der BFH dazu, ein Wirtschaftsgut schon dann anzunehmen, wenn durch die Ausgabe gleichzeitig

-
- (1) Vgl. Urt.d.BFH I, 149/54 S v. 19.7.1955, BStBl III, S.266 f (267); Everding, StW 1959, Sp.169 ff (172); Mutze, StBpr 1961, S.141 ff (144); Flume, DB 1958, S.1045 ff (1050).
 - (2) Vgl. Everding, a.a.O.
 - (3) Blümich-Falk, Anm.2 a zu § 6 EStG, S.539; Grass, in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm.1 zu § 6 EStG.
 - (4) Vgl. Anderson, S.34.
 - (5) Urt.d.BFH IV, 255/53 U v. 28.1.1954, BStBl III, S.109 f (109); I, 27/57 U v. 15.4.1958, BStBl III, S.260 f; IV, 433/62 S v. 25.10.1963, BStBl 1964, III, S.138 f (138).
 - (6) IV, 222/56 U, BStBl III, S.333 ff (335).
 - (7) BB 1964, S.651 ff (654).
 - (8) Everding, a.a.O., Sp.171 f; Gnam, a.a.O., S.163; Littmann, a.a.O., Sp.657; Anderson, S.61 f; Steuck, NB 1966, S.149 ff (157).
 - (9) I, 383/61 U, BStBl III, S.423 f (424).

Aufwand späterer Jahre abgegolten wird (1). Dies ist insofern verständlich, da der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung von Aufwendungen Teil der GoB ist (2). Der BFH (3) betont aber auch, daß es sich bei einem Wirtschaftsgut um einen selbständigen und besonders bewertbaren Vorteil handeln muß. Damit verhindert er ein Übergleiten auf eine reine Erfolgsrechnung und bewahrt der Steuerbilanz ihre Gegenständlichkeit.

Auf das Vorliegen eines Wirtschaftsguts kann wegen des geltenden Steuerrechts nicht verzichtet werden (4). Steuerlich wird hier der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung von Aufwendungen eingeschränkt. Allerdings muß man wegen dieses Grundsatzes - als Teil der GoB - dynamische Elemente in diesem Begriff akzeptieren (5). Dem Vorsichtsprinzip wird dadurch Rechnung getragen, daß an der Gegenständlichkeit durch das Erfordernis der selbständigen und besonderen Erfassbarkeit festgehalten wird. Hier läßt sich eine Beziehung zu der Anwendung des Vorsichtsprinzips bei dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung von Aufwendungen finden (6). Flume (7) meint dazu: "Schmalenbach selbst hat in der Dynamischen Bilanzlehre den Begriff des Wirtschaftsguts zwar nie verwandt. Seine Erläuterungen über die Aktivierung, und insbesondere auch seine Ausführungen zur Aktivierung von Ausgaben für Untersuchungen und Versuche ... zeigen jedoch eindeutig, daß er die dynamische Bilanzlehre nur so verstanden hat, wie sie sich ergibt, wenn die Aktivierung an die Voraussetzung des Vorhandenseins eines bewertbaren Wirtschaftsguts geknüpft ist."

(1) Littmann, a.a.O.

(2) Vgl. oben S.158 ff.

(3) Für viele vgl. Urt.d.BFH IV, 58/59 U v. 22.2.1962, BStBl III, S.367 f (368); vgl. auch oben S.70 f. Damit erfaßt der BFH letztlich auch nur wertmäßig greifbare Realitäten des kaufmännischen Lebens, wie es Anderson, S.36, verlangt.

(4) Vgl. Flume, a.a.O.; Birkholz, BB 1967, S.1037 f, beantwortet die Frage nach der Bildung eines Abgrenzungspostens allein auf Grund der GoB (hier: die Forderung der Abgrenzung des Periodengewinns), unabhängig davon, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt. Daneben kann aber auch eine Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der Schaffung eines Wirtschaftsgutes erforderlich sein, etwa bei den sog. transitorischen Posten im weiteren Sinne.

(5) Ablehnend Schrader, DB 1966, S.1144 ff (1145), nach dem die GoB zur Auslegung des Begriffs "Wirtschaftsgut" überhaupt nicht heranzuziehen sind.

(6) Vgl. oben S.159 f. Unter Berücksichtigung der GoB und des Begriffs "Wirt-

S C H L U S S

Es ist festzustellen, daß nach der Aktienrechtsreform das Steuerrecht stärker als zuvor von aktienrechtlich eindeutigen Regelungen abweicht (die Bewertung des Vorratsvermögens, die Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Anlagewerte, die Beschränkung auf die transitorischen Posten im engeren Sinne). Da anzunehmen ist, daß auch die Bilanzen anderer Unternehmensformen sich an dem Aktiengesetz orientieren werden, verschärft sich der Gegensatz zwischen Handels- und Steuerbilanz. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH diese Entwicklung aufhält und die Bestimmungen des neuen Aktiengesetzes weitgehend übernimmt; dies ist sehr zweifelhaft. Entgegen der überwiegenden Auffassung ist der BFH nicht dazu verpflichtet. Denn die GoB sind nicht identisch mit den aktienrechtlichen Vorschriften, sondern ergeben sich aus den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre. Dieser Rechtszustand ist höchst unbefriedigend. Das Interesse an der Einheit der Rechtsordnung verlangt eine Lösung.

schaftsgut" ergibt sich dann beispielsweise für den einmaligen Werbeaufwand folgendes: Zunächst müssen die Aufwendungen nach dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung auf bestimmte Erträge bezogen werden können. Ist dies unter Beachtung des Vorsichtsprinzips möglich, müssen sie wertmäßig erfaßt werden. Dann liegt auch ein greifbares Wirtschaftsgut vor. Vgl. auch Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 40 zu §§ 4, 5 EStG, S. 291. Wahrscheinlich können aber solche Aufwendungen nur selten so erfaßt werden; vgl. Littmann, a.a.O.

(7) A.a.O., S. 1052.

LEBENS LAUF

Am 8. Juli 1941 wurde ich in Bingen/Rh. als zweiter Sohn des Kaufmanns Peter Förster und seiner Ehefrau Johanna geboren. Die Volksschule besuchte ich von 1947 bis 1951 in Bingen/Rh. Von 1951 bis 1961 war ich Schüler des Stefan George-Gymnasiums in Bingen; hier legte ich im Frühjahr 1961 das Abitur ab.

Seit dem Sommer 1961 studierte ich Rechtswissenschaften an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz. Am 23. Juni 1966 bestand ich vor dem Justizprüfungsamt von Rheinland-Pfalz die erste juristische Staatsprüfung.

Dem Studium der Wirtschaftswissenschaften widme ich mich seit dem Sommer 1964. Zur Zeit bereite ich mich auf die Staatsprüfung für Diplom-Volkswirte vor.

Die mündliche Doktorprüfung legte ich am 8. Juli 1968 ab.





